



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19647.006321/2007-25
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-007.493 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de fevereiro de 2020
Recorrente SÔNIA MARIA LOPES DE CARVALHO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2004

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE ELEMENTOS DE PROVA ADICIONAIS. PROVA DO EFETIVO PAGAMENTO. EXISTÊNCIA DE DÚVIDA RAZOÁVEL.

Ainda que revestidos das formalidades essenciais, os recibos não constituem prova absoluta das despesas médicas. É legítima a exigência de prova complementar para a confirmação dos pagamentos quando há dúvida razoável no tocante à regularidade das deduções pleiteadas, considerando-se o valor e a natureza dos dispêndios. Na falta de comprovação do efetivo desembolso, mantém-se a glosa das despesas médicas.

DESPESAS MÉDICAS. APLICAÇÃO DE VACINAS. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste previsão para a dedução de despesa com aplicação de vacinas, salvo na hipótese de integrar a conta emitida por estabelecimento hospitalar.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto e Matheus Soares Leite davam provimento parcial ao recurso para restabelecer a despesa com aplicação de vacina. Vencido o conselheiro Rayd Santana Ferreira que dava provimento parcial ao recurso para restabelecer as deduções de despesas médicas, exceto a despesa com aplicação de vacina.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleber Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo e Virgílio Cansino Gil (suplente convocado).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2401-007.493 - 2ª Sejl/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19647.006321/2007-25

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife (DRJ/REC), por meio do Acórdão nº 11-28.493, de 14/12/2009, cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação, mantendo as alterações promovidas na declaração de rendimentos (fls. 40/45):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003

DEDUÇÃO DE DESPESAS MEDICAS. COMPROVAÇÃO.

Apenas são dedutíveis, para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física, as despesas médicas realizadas com o contribuinte ou com os dependentes relacionados na declaração de ajuste anual, que forem comprovadas mediante documentação hábil e idônea.

Impugnação Improcedente

Em face da contribuinte foi emitida a **Notificação de Lançamento nº 2004/604450214214028**, relativa ao exercício de 2004, ano-calendário de 2003, decorrente de procedimento de revisão da Declaração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF), em que a fiscalização apurou a dedução indevida de despesas médicas, no montante de R\$ 21.675,00 (fls. 09/12 e 36/39).

A Notificação de Lançamento alterou o resultado da sua Declaração de Ajuste Anual (DAA), exigindo-se imposto suplementar, acrescido de juros de mora e multa.

Cientificada da autuação em 08/06/2007, a contribuinte impugnou a exigência fiscal no prazo legal (fls. 03/06 e 32).

Intimada por via postal em 03/02/2010 da decisão do colegiado de primeira instância, a recorrente apresentou recurso voluntário no dia 04/03/2010, no qual aduz, em síntese, os seguintes argumentos de fato e direito com a finalidade de restabelecer as despesas médicas (fls. 46/48 e 49/53):

(i) os recibos de pagamento revestidos das formalidades legais são provas hábeis para comprovar o efetivo dispêndio das despesas médicas declaradas pela pessoa física, conforme previsto na legislação tributária; e

(ii) a contribuinte não abriu mão do seu sigilo bancário, nem apresentou detalhes do tratamento de saúde por não se sentir confortável em compartilhar suas patologias e a movimentação financeira com terceiros alheios à sua intimidade, além de falta de amparo legal para tais exigências.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

Juízo de admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Mérito

Neste recurso voluntário, cinge-se a matéria controvertida à glosa das seguintes despesas médicas, por falta de comprovação do efetivo pagamento, totalizando a quantia de R\$ 21.500,00 (fls. 09/12, 17/27 e 36/39):

(i) Maria Elizabeth de A. Oliveira, fisioterapeuta, no importe de R\$ 10.000,00 (fls. 17/19);

(ii) Valderlene G dos Santos Oliveira, terapeuta ocupacional, no valor de R\$ 6.000,00 (fls. 20/22); e

(iii) Maria de Fátima Sotero, psicóloga, no montante de R\$ 5.500,00 (fls. 25/27).

Além desses pagamentos, a recorrente insurge-se contra a glosa das despesas com aplicação de vacinas, no valor de R\$ 115,00, pagas à IMUNICENTER – Centro de Vacinas Ltda (fls. 28).

Nos termos do acórdão de primeira instância, os recibos não possuem valor probante absoluto, de maneira que é facultado à autoridade fiscal, na hipótese de dúvidas sobre os dispêndios, exigir elementos adicionais de prova que confirmem a realização dos serviços e/ou os pagamentos das despesas médicas.

Quanto aos dispêndios efetuados com as vacinas, a decisão de piso considerou que os recibos apresentados não atendiam aos requisitos legais para a dedutibilidade como despesa médica.

Pois bem. Para a recorrente a lei prevê a forma de comprovação das deduções médicas mediante apresentação de recibos de pagamento, revestidos de certas formalidades essenciais. Exibido o comprovante, como determina a lei, cumprida estará a obrigação fiscal do contribuinte.

Minha interpretação, contudo, é distinta. Com respeito à dedução de despesas médicas, confira-se o que prescreve a legislação tributária, por intermédio do Regulamento do Imposto de Renda, veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), vigente à época dos fatos geradores:

(...)

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

(...)

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

(...)

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

(...)

Como se observa, a legislação tributária faculta ao contribuinte proceder à dedução de despesas médicas e/ou de hospitalização relacionadas ao seu tratamento ou de seus dependentes para fins fiscais.

As despesas médicas devem estar especificadas e comprovadas mediante documentação hábil e idônea. Para efeito de dedução dos rendimentos, é pressuposto a prestação de serviço na área de saúde ao declarante e/ou seu dependente, além do pagamento ao profissional no respectivo ano-calendário.

Por via de regra, o recibo de quitação e/ou a nota fiscal foram eleitos pelo legislador como documentos hábeis para a comprovação da realização da despesa médica, os quais devem conter, pelo menos, a indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem recebeu o pagamento.

Entretanto, tais documentos não constituem uma prova absoluta da despesa médica, podendo a autoridade fiscal solicitar a exibição de elementos específicos de convicção a respeito da efetiva prestação do serviço e/ou do desembolso financeiro da importância neles registrada.

Com efeito, a declaração particular prova a declaração, mas não o fato nela declarado. Além do que a presunção de veracidade da declaração opera-se somente em relação às partes diretamente envolvidas na operação, não alcançando terceiros, entre os quais o Fisco, o qual pode decidir pela intimação do contribuinte para mostrar elementos adicionais ao recibo e/ou a nota fiscal.

A legislação tributária outorga competência à autoridade fiscal para que exerça um juízo sobre a necessidade e a pertinência de apresentação de prova complementar pelo declarante, como forma de dar efetividade à sua atribuição legal de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias, buscando a constatação da veracidade da declaração de rendimentos da pessoa física.

A partir da avaliação do caso concreto, incumbe ao agente fiscal determinar o grau de aprofundamento da auditoria quanto à comprovação da efetividade da prestação de serviços e/ou pagamento das despesas médicas como condição para a aceitação das deduções, com base em critérios objetivos, tais como perfil e histórico do contribuinte, valores das deduções pleiteadas, individualmente ou em conjunto, natureza das despesas médicas e somatório dos rendimentos declarados no ano-calendário.

A negativa de tal permissão significa avançar indevidamente sobre a condução da ação fiscalizadora estatal, restringindo o dever legal de investigação dos fatos, devidamente autorizado pela norma regulamentar.

De modo algum a determinação de prova adicional da efetividade do pagamento conflita com a presunção de boa-fé do contribuinte, porquanto não se cogita, naquele momento, da existência de má-fé, mediante a prática de atos de falsidade, que levaria à aplicação de penalidade majorada.

À vista disso, a exigência de comprovação do efetivo desembolso associado às despesas médicas, mesmo diante da apresentação de recibos referentes ao pagamento, é um ônus probatório que pode ser atribuído a todo contribuinte que faz uso de deduções na sua declaração anual de rendimentos, na medida em que a despesa médica reduz a base de cálculo do imposto de renda.

Nesse sentido, tem decidido a 2ª Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme ementa do julgado a seguir copiado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2006

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE ELEMENTOS DE PROVA ADICIONAIS. POSSIBILIDADE

A apresentação de recibo, por si só, não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais, tais como provas da efetiva prestação do serviço e de seu pagamento.

(Acórdão nº 9202-008.311, de 24/10/2019, da relatoria do conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa).

Sendo assim, não é lícito ao contribuinte simplesmente eximir-se do ônus probatório com a afirmação de que o recibo de pagamento é apto por si só para a comprovação da despesa médica. Consequência disso é que uma vez insatisfatórios os documentos apresentados e/ou esclarecimentos prestados pelo contribuinte, não há óbice à realização do lançamento de ofício para desconsiderar as deduções que o declarante não logrou êxito em comprová-las.

Não se cuida de inversão do ônus probatório, porque a prova continua na incumbência de quem tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado, segundo a distribuição tradicional do ônus probante.

Realmente, é o contribuinte que pretende utilizar pagamentos de despesas médicas como dedução da base de cálculo do imposto de renda, pertencendo-lhe o ônus quanto à comprovação e justificação das deduções, a partir do momento que demandado para tal, de maneira que não parem dúvidas sobre o direito subjetivo reivindicado. Caso não cumpra suas atribuições, arcará com as consequências do próprio descumprimento, isto é, terá a despesa médica glosada.

No presente caso, o contribuinte apresentou os recibos de pagamento das despesas médicas durante o procedimento fiscal (fls. 17/27).

A fiscalização esclareceu os motivos pelos quais condicionou a dedutibilidade das despesas médicas à comprovação do efetivo pagamento, senão vejamos (fls. 10):

O contribuinte foi reintimado em 29/01/2007 a comprovar o efetivo pagamento a Dra. Maria Elizabeth de Andrade Oliveira, Dra. Valderlene Santos e Dra. Maria de Fátima Sotero Duarte, através de cópia dos cheques nominais ou, se pagamento efetuado em espécie, extrato bancário com os saques correspondentes, não atendendo à intimação, motivo da glosa. O Acórdão da Câmara Superior de Recursos Federais (CSRF/01-1.458/92) afirma: Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo, sem vinculação do pagamento ou da efetiva prestação de serviços. (...)

Com base na descrição dos fatos, parece-me implícito que a autoridade fiscal solicitou a apresentação de prova da efetividade dos pagamentos em razão de uma possível falta de compatibilidade para as deduções das despesas médicas, tendo em vista os valores e a natureza dos serviços.

Com efeito, para o ano-calendário de 2003, os pagamentos pelos serviços declarados, no total de R\$ 21.500,00, distribuídos entre fonoaudióloga, psicóloga e terapeuta ocupacional, mostram-se expressivos, o que, por si só, justifica o aprofundamento da investigação das despesas médicas.

A legislação tributária não prevê um meio de pagamento pré-definido para as despesas médicas, admitindo-se, entre outros, cheques, transferências bancárias, depósitos em conta e quitação em espécie. Em qualquer caso, as operações estão sujeitas à comprovação perante o Fisco, caso solicitada, cabendo ao declarante suportar o ônus da prova quando instado a fazê-lo.

Mesmo na hipótese de pagamento em espécie é viável apresentar elementos adicionais de prova, tais como saques em datas e valores compatíveis, não configurando prova inexequível.

Para fins de comprovação, não se impõe a obrigatoriedade de coincidência entre datas e valores, apenas a existência de correlação com os dispêndios atribuídos aos serviços realizados pelos profissionais de saúde, com base em seriedade e convergência do conjunto probatório.

A recorrente declara que não se sente à vontade em compartilhar a movimentação financeira com pessoas alheias à sua intimidade. Provavelmente, desconhece que os dados bancários são tratados com extrema cautela pela administração tributária, na medida em que configura ilícito civil, administrativo e penal a sua divulgação indevida, fora do âmbito restrito às finalidades para as quais foram obtidos. De qualquer forma, a opção da contribuinte lhe impede de apresentar elementos de prova indispensáveis para a confirmação da regularidade da dedução das despesas médicas.

É verdade que as pessoas têm problemas de saúde durante a sua vida, não havendo proibição ou limitação de valores para dedução das despesas médicas. Da mesma maneira, a relação entre paciente e médico está amparada pela proteção à intimidade, evitando-se a exposição desnecessária da privacidade do contribuinte no que tange à natureza dos procedimentos médicos.

No entanto, a proteção à intimidade não afasta a indispensabilidade de transparência perante o Fisco quanto aos pagamentos das despesas que o contribuinte pretende deduzir do imposto de renda. Não se busca saber detalhes das condições de saúde da recorrente, mas sim a forma que os pagamentos foram realizados aos profissionais de saúde, apoiado em documentação hábil e idônea.

Embora o acórdão recorrido assuma a existência de uma inversão do ônus da prova, disso, efetivamente, não se trata, conforme já explicado alhures, eis que cabe ao contribuinte demonstrar os fatos que afirma para a dedução da base de cálculo do imposto de renda.

Nesse raciocínio, é descabida a proposta de intimar os profissionais prestadores dos serviços para confirmar ou não os serviços prestados, uma vez que a recorrente pretende, agora sim, a inversão do ônus probatório.

A autuação fiscal não se funda em idoneidade documental, mas na ausência de comprovação da efetividade do pagamento e da prestação do serviço, considerando que, no caso concreto, a apresentação dos recibos, isoladamente, não levou à plena convicção das despesas médicas.

Quanto às despesas com vacinas, a autoridade fiscal motivou a glosa exclusivamente pela falta de previsão legal.

Com acerto à fiscalização tributária, pois inexistente previsão na legislação para a dedução de gastos com aplicação de vacinas, uma vez que não compreendida no conceito de despesas médicas. Excetua-se, contudo, quando a despesa com vacina integra a conta emitida por estabelecimento hospitalar (art. 8º, inc. II, alínea “a”, c/c § 2º, inc. I, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995).

A legislação tributária não contempla a dedução da base de cálculo do imposto de renda na hipótese de compra de medicamentos, inclusive imunobiológicos, tais como as vacinas, mesmo que a compra tenha origem em receita médica.¹

Sustenta a recorrente que não adquiriu um medicamento, mas se submeteu a um tratamento de imunização feito pela Clínica IMUNICENTER, o que permite a equiparação do prestador do serviço, por analogia, a um estabelecimento hospital, com atendimento ambulatorial.

Trata-se apenas de discurso retórico, porque a tentativa de equiparação da clínica a um hospital é desprovida de suporte na legislação de referência (Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002).

Portanto, não merece reforma a decisão de piso.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess

¹ Sobre a definição de vacina, o art. 3º, inc. XIII, da Resolução RDC nº 197, de 26 de dezembro de 2017, da Diretoria Colegiada da Agência Nacional de Vigilância Sanitária, que dispõe sobre os requisitos mínimos para o funcionamento dos serviços de vacinação humana.

Art. 3º Para efeito desta Resolução são adotadas as seguintes definições:

(...)

XIII- vacinas: medicamentos imunobiológicos que contêm uma ou mais substâncias antigênicas que, quando inoculadas, são capazes de induzir imunidade específica ativa, a fim de proteger contra, reduzir a severidade ou combater a(s) doença(s) causada(s) pelo agente que originou o(s) antígeno(s).