



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.006422/2007-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-007.491 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de fevereiro de 2020
Recorrente ROBERTO ELIAS CURCIO SALOMÃO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003

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, os recibos não constituem prova absoluta das despesas médicas. Quando há dúvida razoável no tocante à regularidade das deduções pleiteadas, considerando-se seu valor e natureza, é legítima a exigência de prova complementar para a confirmação dos pagamentos.

DESPESAS MÉDICAS. PAGAMENTOS EFETUADOS EM ESPÉCIE. ÔNUS DA PROVA.

Inexiste vedação ao pagamento de despesas médicas em dinheiro; todavia fica o declarante com o ônus de comprovar a efetiva transferência dos recursos financeiros aos profissionais de saúde, quando instado a fazê-lo, mediante apresentação de documentação hábil e idônea. Para efeito de comprovação no contencioso administrativo, é insuficiente a simples apresentação dos extratos bancários quando não se estabelece qualquer correlação entre os saques realizados e os recibos de pagamento, compatível em datas e valores, de maneira a evidenciar a saída dos recursos das contas bancárias destinada ao pagamento das despesas médicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a despesa médica no valor de R\$ 700,00, relativa à Ortopedia Gonzalez Ltda - ME. Vencidos os conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto, Rodrigo Lopes Araújo, Rayd Santana Ferreira e Virgílio Cansino Gil que davam provimento ao recurso. Vencido em primeira votação o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro que negava provimento ao recurso.

(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).

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (DRJ/CTA), por meio do Acórdão n.º 06-24.431, de 17/11/2009, cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação, mantendo as alterações promovidas na declaração de rendimentos (fls. 59/63):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

DEDUÇÕES. ÔNUS DA PROVA.

Havendo dúvidas quanto à regularidade das deduções, cabe ao contribuinte o ônus da prova.

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual do contribuinte está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, podendo ser exigida a demonstração do efetivo pagamento e prestação do serviço.

Impugnação Improcedente

Em face do contribuinte foi lavrado **Auto de Infração**, relativo ao exercício de 2003, ano-calendário de 2002, 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\$ 18.902,00 (fls. 19/24 e 45/51).

O auto de infração alterou o resultado da sua Declaração de Ajuste Anual (DAA), exigindo-se imposto suplementar, juros de mora e multa de ofício.

Cientificado da autuação em 08/05/2007, o contribuinte impugnou a exigência fiscal no prazo legal (fls. 02/05 e 58).

Intimado por via postal em 26/11/2009 da decisão do colegiado de primeira instância, o recorrente apresentou recurso voluntário no dia 23/12/2009, no qual aduz, em síntese, os seguintes argumentos de fato e direito com a finalidade de restabelecer as despesas médicas (fls. 66/67 e 194/195):

(i) os recibos de pagamento revestidos das formalidades legais, acompanhados de declaração de cada profissional, confirmando o serviço prestado, são provas hábeis para comprovar o efetivo dispêndio das despesas médicas declaradas pelo contribuinte; e

(ii) os pagamentos foram realizados em dinheiro, através de moeda corrente no país, exceto para a empresa Ortopedia Gonzalez Ltda, que foi pago com o cheque n.º 535882, no dia 27/02/2002.

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\$ 18.902,00 (fls. 19/24 e 25/43):

(i) Cláudia Regina Czelusniak, fonoaudióloga, no importe de R\$ 5.200,00 (fls. 25/32);

(ii) Tatiana Chamecki Rigler, psicóloga, no valor de R\$ 7.000,00 (fls. 33/36);

(iii) Fabíola Bacilla Kowalewski de Souza, odontóloga, no montante de R\$ 6.002,00 (fls. 37/41); e

(iv) Ortopedia Gonzalez Ltda – ME, prótese em silicone, no valor de R\$ 700,00 (fls. 42/43).

Nos termos da decisão 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.

Em relação à aquisição de prótese em silicone, além da falta de comprovação do desembolso, o acórdão de primeira instância concluiu que a nota fiscal foi emitida no dia 27/02/2001 e, portanto, não dedutível como despesa médica no exercício de 2003, ano-calendário de 2002.

Pois bem. Para o 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, corroborado por declaração do prestador de serviço, restará cumprida 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 n.º 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 n.º 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 n.º 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei n.º 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, além de declarações assinadas pelos prestadores dos serviços, nas quais é confirmado o tratamento de saúde, em valores indicados nos recibos, pagos em dinheiro (fls. 25/43).

A fiscalização não consignou os motivos pelos quais condicionou a dedutibilidade das despesas médicas à comprovação do efetivo pagamento. Não obstante, submetida a questão ao contencioso administrativo fiscal, cabe a avaliação pelo julgador da adequação da exigência de prova adicional das despesas.

Parece-me implícito que a autoridade fiscal solicitou a apresentação de prova da efetividade dos pagamentos em virtude de possível incompatibilidade nas deduções, considerando os valores e a natureza das despesas médicas declaradas.

Com efeito, para o ano-calendário de 2002, os pagamentos pelos serviços declarados, no total de R\$ 18.202,00, distribuídos entre fonoaudióloga, psicóloga e odontóloga, 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.

Segundo as palavras do recorrente, os pagamentos foram realizados em dinheiro, corroborado pela declaração de cada prestador de serviços. Na fase recursal, o contribuinte providenciou a juntada aos autos de cópias de seus extratos das contas do Banco Itaú S/A, do Banco do Brasil S/A e da Caixa Econômica Federal (fls. 70/84 e 92/133).

Reconheço, desde já, o esforço do recorrente para desincumbir-se do ônus probatório, com a pretensão de demonstrar a saída dos recursos financeiros de suas contas bancárias para o pagamento das despesas médicas.

Todavia, o ato de provar não é sinônimo de colocar à disposição do julgador administrativo uma massa de documentos, como fez o recorrente, sem a mínima preocupação em correlacionar a movimentação bancária com os recibos de pagamento das despesas médicas, compatível em datas e valores.

Além disso, quando há divergências entre datas e valores, é responsabilidade do contribuinte prestar os esclarecimentos. É incabível o julgador fazer a vinculação entre saques em dinheiro e recibos de pagamento das despesas médicas, assumindo, desta maneira, este ou aquele motivo.

Pela lucidez na abordagem da temática da prova, é pertinente reproduzir as palavras de Fabiana Del Padre Tomé:¹

Provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o 'animus' de convencimento.

¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. 3 ed. São Paulo : Editora Noeses, 2011, p. 369.

As declarações subscritas pelos profissionais de saúde reforçam a aparência de verdade na prestação dos serviços de fonoaudiologia, psicologia e odontologia, mas não provam a irrefutabilidade dos pagamentos das despesas médicas, com origem nos rendimentos auferidos e declarados pelo contribuinte (fls. 32, 36 e 41).

Nesse cenário, portanto, há dúvida razoável que enseja, necessariamente, elementos adicionais para a comprovação das despesas médicas incorridas pelo contribuinte no valor de R\$ 18.202,00. À míngua da prova do efetivo pagamento dessas despesas, mantenho a glosa de dedução a esse título.

No que tange à despesa médica de R\$ 700,00, referente à Ortopedia Gonzalez Ltda, para a aquisição de prótese ortopédica, melhor sorte assiste ao recorrente.

Apesar da falta de clareza no preenchimento a mão da nota fiscal nº 000217, a data de emissão é 27/02/2002, e não 27/02/2001 (fls. 42/43). Além disso, é plausível reputar feito o pagamento da despesa por meio do cheque nº 535882, do Banco do Brasil, compensado na mesma data de emissão da nota fiscal (fls. 71).

Destarte, cabe restabelecer a despesa médica declarada, no importe de R\$ 700,00, com a Ortopedia Gonzalez Ltda.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL para restabelecer a despesa médica no valor de R\$ 700,00, relativa à Ortopedia Gonzalez Ltda - ME.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess