



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.011540/2007-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-007.407 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de janeiro de 2020
Recorrente JÚLIO CÉSAR SABBAG
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.

Os recibos não constituem prova absoluta das despesas médicas, ainda que revestidos das formalidades essenciais. 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. PAGAMENTOS EFETUADOS EM ESPÉCIE. ÔNUS DA PROVA.

Inexiste vedação ao pagamento de despesas médicas em espécie, 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, a exemplo de extratos bancários com saques em datas e valores compatíveis com os recibos firmados pelos prestadores de serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a despesa médica no valor de R\$ 3.600,00. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Miriam Denise Xavier que negavam provimento ao recurso. Vencidos em primeira votação o conselheiro Rayd Santana Ferreira que dava provimento ao recurso e o conselheiro Matheus Soares Leite que dava provimento parcial em maior extensão para também acatar a despesa de R\$ 6.370,00.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Matheus Soares Leite.

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 06-24.988, de 22/12/2009, cujo dispositivo considerou procedente em parte a impugnação, mantendo parcialmente as alterações promovidas na declaração de rendimentos (fls. 35/39):

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.

DESpesas Médicas. PLANO DE SAÚDE. COMPROVAÇÃO.

Restabelece-se a dedução da despesa médica relativa ao plano de saúde quando devidamente comprovada.

Impugnação Procedente em Parte

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 dedução indevida de despesas médicas, no montante de R\$ 21.916,75 (fls. 20/25).

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

Cientificado da autuação em 24/08/2007, o contribuinte impugnou a exigência fiscal no prazo legal (fls. 02/07 e 34).

Intimado por via postal em 23/02/2010 da decisão do colegiado de primeira instância, o recorrente apresentou recurso voluntário no dia 17/03/2010, no qual aduz, em síntese, os seguintes argumentos de fato e direito para o restabelecimento das despesas médicas remanescentes (fls. 40/42 e 44/51):

(i) em primeiro lugar, pede a atualização dos seus dados cadastrais, haja vista a alteração de endereço;

(ii) o recibo de pagamento, por si só, nos exatos termos da legislação tributária, é documento hábil e suficiente para atestar a quitação das despesas médicas;

(iii) para fins de dedutibilidade das despesas médicas, é indiferente o pagamento feito em moeda corrente no país, em cheque, ordem de pagamento ou crédito em conta;

(iv) a autoridade tributária pretende a inversão do ônus da prova, mediante a inadequada presunção de fraude na apresentação dos recibos;

(v) não aceitar os recibos implica a chamada bitributação, pois os rendimentos já foram lançados como receitas nas declarações de todos os profissionais médicos;

(vi) mesmo que expressivas as despesas médicas, a legislação tributária não impõe limites para a dedução no imposto de renda; e

(vii) é possível e permitido ao contribuinte realizar saques de recursos de suas contas bancárias e mantê-los na sua posse em forma de moeda corrente, realizando os pagamentos aos prestadores dos serviços.

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.

Alteração de Endereço

Inicialmente, o contribuinte requer a atualização dos registros cadastrais para encaminhamento de intimações, tendo em conta a mudança do seu endereço residencial. Contudo, tal pleito é totalmente estranho à matéria em litígio, devendo ser utilizados os meios próprios para a atualização cadastral que estão à disposição na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

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\$ 14.850,00 (fls. 22/23 e 27/31):¹

(i) Orlando Tanaka, dentista, no importe de R\$ 3.600,00 (fls. 08/12 e 53);

(ii) Terezinha de Fátima Borcioni, psicóloga, no valor de R\$ 6.370,00 (fls. 13/16 e 52); e

(iii) Letícia Pires Marafon, psiquiatra, no montante de R\$ 4.880,00 (fls. 17).

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.

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, 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 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;

¹ A decisão de primeira instância restabeleceu a despesa médica com o plano de saúde da Unimed, no valor de R\$ 2.375,28 (fls. 39).

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, o recibo prova a declaração, mas não é prova cabal do fato nele 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, que 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.

Negar 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 do fiscalizado, mediante a prática de atos de falsidade, que levaria à aplicação de penalidade majorada.

Independentemente da apresentação dos recibos referentes aos pagamentos, o ônus probatório de comprovar o efetivo desembolso associado às despesas médicas pode ser atribuído a todo contribuinte que faça 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 tradicional distribuição 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 curso do procedimento fiscal, o contribuinte apresentou os recibos das despesas médicas. Na fase do contencioso administrativo, foi providenciada a juntada de declarações de confirmação dos serviços assinadas pelos profissionais Orlando Tanaka e Terezinha de Fátima Borcioni. Quanto aos pagamentos à Letícia Pires Marafon, nos autos há somente alguns recibos, cujo somatório é inferior a R\$ 4.880,00, não constando declaração complementar do prestador dos serviços (fls. 08/17 e 52/53).

Em todos os casos, os recibos foram considerados insuficientes para a comprovação das deduções pleiteadas, tendo o agente fazendário procedido à intimação do contribuinte para comprovar o efetivo pagamento das despesas, de maneira a evidenciar os desembolsos realizados com os profissionais de saúde.

A fiscalização não deixou expressos os motivos pelos quais condicionou a dedutibilidade das despesas médicas à comprovação do efetivo pagamento. De todo modo, submetida a questão ao contencioso administrativo fiscal, caberá ao julgador avaliar a 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\$ 14.850,00, distribuídos entre odontólogo, psicóloga e psiquiatra, mostram-se expressivos, o que justifica, por si só, o aprofundamento da investigação.

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. Porém, 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 ao prestador dos serviços 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.

Com base no discurso que os pagamentos foram efetuados em espécie à Terezinha de Fátima Borcioni e Letícia Pires Marafon, compatíveis com os recibos apresentados, as alegações de defesa confirmam a relutância do recorrente em adotar algum esforço concreto para comprovar a efetividade desses dispêndios.

Nessas duas situações, o contribuinte não procura comprovar a saída de tais recursos de sua conta bancária. Os autos estão despidos de prova do efetivo pagamento das despesas médicas glosadas pela autoridade lançadora, em valores compatíveis com a declaração para o ano-calendário.

Aliás, como bem assentou a decisão de primeira instância, a pequena amostra da movimentação da conta bancária no Banco Real S/A, assim como as cópias dos canchotos de cheques relacionados aos pagamentos para o dentista Orlando Tanaka, deixam nítido que o pagamento em espécie, com origem em moeda corrente na posse do contribuinte, não parece configurar a forma habitual de quitação de suas despesas (fls. 10 e 19).

É plenamente factível que as pessoas tenham problemas de saúde durante a sua vida e necessitem de tratamento dispendioso e prolongado, não havendo proibição ou limitação de valores para dedução das despesas médicas. Entretanto, isso não afasta a obrigatoriedade de transparência perante o Fisco quanto aos pagamentos das despesas que o contribuinte pretende deduzir do imposto de renda.

A declaração subscrita pela psicóloga Terezinha de Fátima Borcioni reforça a aparência de verdade na prestação dos serviços, mas não prova a irrefutabilidade do pagamento no montante de R\$ 6.370,00, com origem nos rendimentos auferidos e declarados pelo contribuinte (fls. 13 e 52).

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.

A autuação fiscal não se funda em falsidade documental, mas na ausência de comprovação da efetividade do pagamento e da prestação do serviço. No caso concreto, a apresentação dos recibos não leva à plena convicção das despesas médicas.

Eventual confirmação da tributação das receitas recebidas pelo odontólogo, psicóloga e psiquiatra seria indício da efetiva prestação dos serviços, porém não garante a dedutibilidade das despesas médicas, uma vez que a dedução está condicionada à comprovação do efetivo tratamento de saúde e da vinculação dos pagamentos aos serviços prestados.

É inviável a pretensão de criar uma ligação irrefutável entre incidência tributária sobre os rendimentos dos beneficiários e dedução dos pagamentos efetuados a título de despesas médicas.

Nesse cenário, há dúvida razoável que enseja elementos adicionais para a prova das despesas médicas incorridas pelo contribuinte com Terezinha de Fátima Borcioni e Letícia Pires Marafon, no valor total de R\$ 11.250,00 (R\$ 6.370,00 + R\$ 4.880,00).

À míngua da comprovação do efetivo pagamento das despesas, mantenho a glosa de dedução a esse título.

Por outro lado, para a despesa médica vinculada ao dentista Orlando Tanaka, no montante de R\$ 3.600,00, existem alguns canhotos de cheques com anotações de pagamentos pelos serviços prestados (fls. 10). É verdade que não há cópias dos cheques, tampouco prova da compensação dos cheques no ano-calendário.

Apesar disso, é de se reconhecer o maior esforço do contribuinte na produção da prova, que acaba contribuindo para a credibilidade da ocorrência dos fatos, notadamente pelos indícios de compatibilidade entre os dados dos canhotos de cheques e as declarações assinadas pelo dentista Orlando Tanaka (fls. 08/10).

De fato, minha convicção é reforçada, neste caso, pela declaração do odontólogo, datada de 15/03/2010, na qual especifica o tratamento ortodôntico dos dois filhos menores do contribuinte, dependentes para fins de imposto de renda, mediante a realização de pagamentos em forma parcelada pelos serviços (fls. 28/32 e 53).

Sendo assim, reputo que o autuado se desincumbiu do ônus probatório quanto às despesas médicas referentes ao dentista Orlando Tanaka, cabendo restabelecê-las no importe de R\$ 3.600,00.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL para restabelecer a despesa médica no valor de R\$ 3.600,00.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess