



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13657.002420/2008-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-007.391 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de janeiro de 2020
Recorrente HALLEY FABIANO DE RESENDE MARTINS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005

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, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro Rayd Santana Ferreira que dava 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, 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 Juiz de Fora (DRJ/JFA), por meio do Acórdão nº 09-32.554, de 26/11/2010, cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação, mantendo as alterações promovidas na declaração de rendimentos (fls. 37/43):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

Firma-se plena convicção de que resta indevida a dedução de despesas médicas pleiteada pelo contribuinte, quando esse não demonstra os efetivos pagamentos.

Impugnação Improcedente

Em face do contribuinte foi emitida a **Notificação de Lançamento nº 2005/606451171264142**, relativa ao exercício de 2005, ano-calendário de 2004, 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 total de R\$ 9.250,00 (fls. 31/34).

A Notificação de Lançamento alterou o resultado da sua Declaração de Ajuste Anual (DAA), reduzindo o saldo do imposto a restituir.

O contribuinte foi cientificado da autuação em 15/10/2008 e impugnou a exigência fiscal no prazo legal (fls. 02/03, 30 e 36).

Intimado por via postal em 10/02/2011 da decisão do colegiado de primeira instância, o recorrente apresentou recurso voluntário no dia 10/03/2011, no qual reitera os argumentos de fato e direito de sua impugnação, a seguir resumidos (fls. 44/47 e 48/49):

(i) os recibos e as declarações do próprio punho dos prestadores de serviços são documentos hábeis e idôneos para comprovar as despesas médicas;

(ii) não há dispositivo legal que proíba a utilização de moeda corrente no pagamento de despesas médicas; e

(iii) a Fazenda Pública exige a produção de prova impossível, dado o tempo decorrido desde que os recibos de pagamento foram considerados insuficientes para a comprovação das despesas médicas.

É o relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 2401-007.391 - 2ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13657.002420/2008-13

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

Nesta mesma sessão do colegiado, estão sendo julgados os Processos nº 13657.002420/2008-13 e 13657.002421/2008-68, formalizados em nome do contribuinte com base em fatos semelhantes ocorridos nos anos-calendário de 2004 e 2005.

Para o presente 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\$ 9.250,00:

(i) Fabrício Wainei de Castro, fisioterapeuta, no montante de R\$ 5.250,00 (fls. 04/05 e 10); e

(ii) Tereza Cristina de Paiva Delfino, dentista, no valor de R\$ 4.000,00 (fls. 06 e 09).

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 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, 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 presente caso, o contribuinte apresentou os recibos de pagamento das despesas médicas durante o procedimento fiscal (fls. 04/06). Nada obstante, tais recibos foram considerados insuficientes para a comprovação das deduções pleiteadas, tendo o agente fazendário, na sequência, procedido à intimação do contribuinte para comprovar o efetivo pagamento das despesas, de maneira a evidenciar os desembolsos realizados com os profissionais de saúde. Não consta manifestação da pessoa física (fls. 19 e 32).

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

Após análise da documentação o acórdão de primeira instância apontou irregularidades nos recibos apresentados, por falta da identificação do endereço do emitente, bem como do beneficiário do tratamento de saúde.

Ocorre que o agente fiscal nada menciona sobre irregularidades formais nos recibos, não sendo esse o motivo relevante para deixar de aceitar os documentos como prova das despesas médicas.

Além disso, na falta de especificação do beneficiário dos serviços é razoável presumir o próprio contribuinte, responsável pelo pagamento, sendo possível, inclusive, a autoridade fazendária suprir eventual carência do endereço do profissional através de consulta aos dados dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil.

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 2004, não se mostra inexpressivo o pagamento de sessões de fisioterapia motora e reeducação postural no total de R\$ 5.250,00 e com tratamento odontológico no importe de R\$ 4.000,00, o que justifica, por si só, o aprofundamento da investigação.

Perturbações da saúde aparecem em qualquer idade, afetando inclusive os mais jovens, o que requer, algumas vezes, procedimentos continuados para a melhoria da qualidade de vida. Embora se reconheça que a duração do tratamento com fisioterapia de reeducação postural oscile de acordo com as condições físicas de cada paciente, chama a atenção o total de 70 (setenta) sessões no ano-calendário, ao preço unitário de R\$ 75,00, conforme recibos apresentados pelo recorrente (fls. 14/15).

O procedimento de auditoria das deduções de despesas médicas abrangeu, simultaneamente, os anos-calendário de 2004 e 2005, quando, para este último período, o contribuinte também declarou o pagamento de despesas com serviços de odontologia no montante de R\$ 10.005,00 (Processo nº 13657.002421/2008-68).

Em qualquer caso, não verifico nos autos requisição ou laudo médico, ou mesmo detalhamento do tratamento odontológico, o que poderia contribuir para a convicção sobre a extensão das despesas.

Com o discurso que os pagamentos foram efetuados aos profissionais de saúde em dinheiro, compatíveis com os recibos apresentados, as alegações de defesa confirmam a relutância do recorrente em adotar algum esforço concreto para comprovar a efetividade dos dispêndios realizados.

A legislação tributária não veda o pagamento de despesas médicas em dinheiro, porém as operações estão sujeitas à comprovação perante o Fisco, caso solicitada, cabendo ao declarante suportar o ônus da prova quando instado a fazê-lo.

Ao que tudo indica, a produção da prova complementar não seria tarefa difícil, ainda mais quando os rendimentos declarados do contribuinte são oriundos de trabalho assalariado como funcionário público e de ganhos de aplicações financeiras, os quais têm circulação pelas suas contas bancárias e de investimentos (fls. 27/29).

Mesmo com o pagamento em espécie ao dentista e fisioterapeuta, é possível 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.

Ressalvo ainda que, ao tempo da fiscalização, eram reais as chances da produção de provas pelo contribuinte em seu favor, inclusive na obtenção de extratos das movimentações bancárias, visto que o procedimento fiscal realizou-se durante o ano de 2008, há menos de 5 anos dos fatos geradores.

As declarações emitidas pelos prestadores de serviços reforçam a aparência de verdade na prestação de serviços pelos profissionais, mesmo que pouco adicione aos próprios recibos, todavia não provam a irrefutabilidade dos pagamentos em face dos rendimentos declarados (fls. 09/10).

Nesse cenário, há dúvida razoável que enseja elementos adicionais para a comprovação das despesas médicas incorridas pelo contribuinte. À mingua de prova do efetivo pagamento das despesas, mantenho a glosa de dedução a esse título.

Conclusão

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess