



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10384.721543/2012-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2003-003.933 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 25 de novembro de 2021
Recorrente JOSÉ DE ARIMATEA FERREIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. EXIGÊNCIA DO EFETIVO PAGAMENTO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 180.

Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Savio Salomao de Almeida Nobrega - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Wilderson Botto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente).

Relatório

Trata-se, origem, de autuação fiscal por meio da qual foi constituído crédito tributário de Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, relativa ao ano-calendário 2009, o qual restou apurado no montante total de R\$ 21.490,70, incluindo-se aí a cobrança do imposto suplementar, a incidência dos juros de mora e aplicação da multa de ofício de 75% (fls. 47).

De acordo com a Descrição dos fatos e Enquadramento Legal de fls. 48/49, a autoridade fiscal apurou as seguintes infrações à legislação tributária:

Dedução indevida de Despesas Médicas:

Glosa do valor de R\$ ***** 40.000,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução, conforme abaixo discriminado.

Seq	CPF/CNPJ	Nome / Nome empresarial	Cod	Declarado	Reemb	Alterado
01	789.859.783-49	MARIA HILDA NEIVA DE ALENCAR	010	6.000,00	0,00	0,00
02	062.289.036-08	RAPHAEL DE SOUZA NICOLAU	010	17.000,00	0,00	0,00
03	008.326.283-01	MARCELA TELES DE LIMA	009	17.000,00	0,00	0,00

Glosa parcial das despesas médicas, no valor de R\$ 40.000,00, por não ter comprovado o efetivo pagamento dos serviços relativos aos serviços prestados pelos profissionais Maria Hildar Alencar, Raphael Nicolau e Marcela Teles Lima.

O contribuinte foi devidamente notificado da autuação fiscal e apresentou Impugnação de fls. 04/13 por meio da qual suscitou, pois, os motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e suas razões de defesa, tendo anexado à sua manifestação os documentos de fls. 14/42.

Na sequência, os autos foram encaminhados para que a autoridade julgadora de 1ª instância apreciase a impugnação e, aí, em Acórdão de fls. 62/68, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza - CE entendeu por julgá-la parcialmente improcedente, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

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

Exercício: 2010

DESPESAS MÉDICAS. GLOSA DE DEDUÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA COM O EFETIVO PAGAMENTO.

Ausente nos autos a prova do efetivo pagamento de despesa médica declarada como dedução da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física enseja a manutenção do lançamento.

Cientificado da decisão de primeira instância, inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, alegando, em apertada síntese, os argumentos deduzidos na impugnação.

É o relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 2003-003.933 - 2ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10384.721543/2012-01

Voto

Conselheiro(a) Savio Salomao De Almeida Nobrega - Relator(a)

De início, registre-se que a contribuinte foi intimada do resultado da decisão de 1ª instância em 10/04/2013 (fls. 74) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 75/89, protocolado em 06/05/2013.

Considerando que o recurso foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo.

Observo, de logo, que o recorrente sustenta, em síntese, que, de acordo com os artigos 80, § 1º do Decreto n.º 3.000/99 e 43, § 2º da Instrução Normativa SRF n.º 15, de 06 de fevereiro de 2001, não existe a exigência de apresentação de notas fiscais indicando os dados do paciente, bastando, para tanto, que os gastos foram realizados em favor do próprio contribuinte ou de qualquer dos dependentes.

Além do mais, o recorrente alega que apresentou todos os recibos das despesas declaradas, nos quais constam todos os requisitos exigidos pelo artigo 80 do Decreto n.º 3.000/99, bem com que a autoridade fiscal acabou não acolhendo as deduções sob a alegação de que não houve, no caso, a comprovação do efetivo pagamento, sendo que tal exigência não está prevista na legislação de regência.

Pois bem. Verifique-se, de plano, que a legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física dispõe que as despesas médicas podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto devido no ano-calendário, nos termos do que dispõem os artigos 8º da Lei n.º 8.134/1990 e 8º, inciso II da Lei n.º 9.250/1995. Confira-se:

“Lei n.º 8.134/1990

Art. 8º Na declaração anual (art. 9º), poderão ser deduzidos:

I - os pagamentos feitos, no ano-base, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos;

Lei n.º 9.250/1995

CAPÍTULO III – DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

a) aos 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;

[...]

§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

[...]

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 Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.”

A legislação de regência do Imposto de Renda vigente à época dos fatos aqui discutidos¹ também cuidou de dispor sobre a comprovação das deduções do imposto, conforme se verifica dos artigos 73, *caput* e 80 do Decreto n.º 3.000/99:

“Decreto n.º 3.000/99

TÍTULO V – DEDUÇÕES

CAPÍTULO I – DISPOSIÇÕES GERAIS

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).

§ 1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na esfera administrativa (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 5º).

CAPÍTULO III - DEDUÇÃO NA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS

Seção I - Despesas Médicas

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, 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):

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

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

¹ Confira-se que de acordo com o artigo 144 da Lei n.º 5.172/66, "O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada", o que significa dizer que os fatos aqui discutidos devem ser analisados sob as disposições normativas constantes do Decreto n.º 3.000/99, o qual, hoje, encontra-se revogado.

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;”

Decerto que as respectivas disposições normativas devem ser interpretadas em conjunto.

A despeito da expressão final “*a juízo da autoridade lançadora*” constante do artigo 73, *caput* do Decreto n.º 3.000/99 apresentar uma abertura semântica um tanto ampla, é de se reconhecer que tal abertura não pode ser objeto de juízos discricionários e um tanto desarrazoados. Aliás, toda a atividade tributária é vinculada à lei nos termos dos artigos 3^o² e 142³ do Código Tributário Nacional, o que significa dizer que a autoridade fiscal não pode se valer de juízos discricionários.

Por outro lado, verifique-se que o artigo 80, inciso III do Decreto n.º 3.000/99 dispõe, especificamente, que os pagamentos com despesas médicas devem ser apontados e comprovados por meio de documentos com indicação do nome, endereço e número de inscrição no CPF ou CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Quer-se dizer com isso que a própria legislação de regência do Imposto sobre a Renda vigente à época dos fatos aqui discutidos autoriza que os pagamentos com despesas médicas sejam comprovados por meio de documentos hábeis e idôneos como, por exemplo, recibos, declarações e/ou outros documentos equivalentes que atendam às formalidades, os quais, a rigor, não se limitam apenas à comprovação efetiva dos respectivos pagamentos que, no caso, são comumente realizados através de transferências bancárias tais como as TED's e/ou os DOC's, cópias de extratos bancários, comprovantes de saques etc.

A rigor, registre-se que a jurisprudência deste tribunal administrativo tem encampado essa linha de raciocínio, conforme se atesta da ementa abaixo reproduzida:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2003

[...]

DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. COMPROVAÇÃO. Em condições normais, os recibos fornecidos por profissionais de saúde, que atendam aos requisitos formais definidos na legislação, são documentos hábeis a comprovar as despesas médicas. Em situações excepcionais em que se verifiquem indícios de irregularidades, justifica-se a cautela do fisco em exigir elementos adicionais de prova. Ausentes tais indícios, não é válida a glosa da despesa sob o fundamento da falta de comprovação da efetividade dos pagamentos.

² Cf. Lei n.º 5.172/66. Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

³ Cf. Lei n.º 5.172/66. Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

[...]

(Processo n.º 13688.001169/2007-21, Acórdão n.º 2201-00936, Conselheiro Relator Pedro Paulo Pereira Barbosa. Sessão de julgamento de 02/12/2010. Acórdão publicado em 11/03/2011)”.
[...]

Nesse contexto, veja-se que a própria Instrução Normativa RFB n.º 1.500, de 29 de outubro de 2014, enquanto norma complementar, dispõe que as deduções de despesas médicas devem ser comprovadas por documentos fiscais ou outros documentos hábeis e idôneos que contenham, no mínimo, as informações ali discriminadas. Veja-se:

Instrução Normativa RFB n.º 1.500/2014

Art. 97. A dedução a título de despesas médicas limita-se a pagamentos especificados e comprovados mediante documento fiscal ou outra documentação hábil e idônea que contenha, no mínimo:

I - nome, endereço, número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou CNPJ do prestador do serviço;

II - a identificação do responsável pelo pagamento, bem como a do beneficiário caso seja pessoa diversa daquela;

III - data de sua emissão; e

IV - assinatura do prestador do serviço.

§ 1º Fica dispensado o disposto no inciso IV do caput na hipótese de emissão de documento fiscal.

[...]

§ 4º A ausência de endereço em recibo médico é razão para ensejar a não aceitação desse documento como meio de prova de despesa médica, porém não impede que outras provas sejam utilizadas, a exemplo da consulta aos sistemas informatizados da RFB. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1756, de 31 de outubro de 2017).”

De todo modo, note-se que a dedutibilidade das despesas médicas dependerá da análise das circunstâncias fático-jurídicas e dos elementos probatórios que compõe o caso concreto.

A rigor, os recibos e declarações emitidos pelos profissionais médicos que contenham as informações mínimas tais quais previstas no artigo 97 da Instrução Normativa RFB n.º 1.500/2014 serão considerados como hábeis e idôneos para fins de comprovação das despesas médicas apenas nos casos em que a autoridade autuante não exige que as respectivas despesas sejam comprovadas por documentos que demonstrem, de forma inconteste, que os serviços médicos foram efetivamente realizados e, sobretudo, que o beneficiário realmente realizou o pagamento de tais serviços.

Ou seja, nas hipóteses em que a autuação fiscal é lavrada com base na falta de apresentação de documentos que comprovam a efetiva prestação dos serviços médicos e os efetivos pagamentos e/ou desembolsos, decerto que apenas quando o contribuinte comprova a efetividade das despesas a partir da apresentação de TED's, DOC's, extratos bancários, cheques nominais etc. é que o lançamento pode ser cancelado, de sorte que, em casos tais, os recibos não serão suficiente para tanto.

A título de informação, observe-se que, recentemente, este Tribunal editou a Súmula n.º 180, vigente desde 16/08/2021, que dispõe que a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais. Confira-se:

“Súmula CAREF n.º 180

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais.”

Fixadas essas premissas, observe-se que, no caso concreto, a autoridade fiscal entendeu por glosar as despesas médicas referentes aos profissionais Raphael de Souza Nicolau, CPF 062.289.036-08 (Crefito n.º 1390), no montante de R\$ 17.000,00, Maria Hilda Neiva de Alencar, CPF 789.859.783-49, no montante de R\$ 6.000,00, e, por fim, Marcela Teles de Lima, CPF n.º 008.326.283-01 (CRFA 9907), no montante de R\$ 17.000,00, uma vez que o ora recorrente não comprovou o efetivo pagamento das despesas médicas supostamente realizadas, conforme se verifica da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 48/49.

O fato é que, visando comprovar a veracidade de suas alegações, o contribuinte se limitou a apresentar apenas os recibos emitidos pelos respectivos profissionais e a sustentar que cabe à autoridade fiscal atestar que os recibos são falsos, os quais, aliás, foram juntados às fls. 19/42, sendo que, no final das contas, o contribuinte acabou não colacionando aos autos qualquer documento que pudesse comprovar a realização do efetivo pagamento das respectivas despesas médicas, tais como comprovantes de extratos bancários e saques, cheques nominativos e/ou comprovantes de transferências - TED's ou DOC's, quando, a rigor, havia sido instado a fazê-lo.

A propósito, note-se que o julgador apreciará a validade das alegações a partir do exame da consistência do conjunto de relatos linguísticos trazidos para sua comprovação, sendo que a versão dos fatos acolhida pelo julgador, no entanto, em razão das inevitáveis limitações que o conhecimento dos fatos padecem no momento em que se quer verificar o que efetivamente sucedeu, dificilmente terá atingido a verdade absoluta, aquela que tem a pretensão de ser universal. Em síntese, a conclusão baseada apenas nas provas trazidas aos autos retrata tão somente um juízo de probabilidade sobre o que ocorreu.

É nesse sentido que o artigo 29 do Decreto n.º 70.235/72 dispõe que a autoridade julgadora formará livremente sua convicção quando da apreciação da prova e poderá determinar as diligências que entender necessárias. Veja-se:

“Decreto n.º 70.235/72

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”

Trata-se do princípio do livre convencimento motivado do julgador segundo o qual a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos deve ser realizada de forma livre, não se cogitando da existência de critérios prefixados de hierarquia de provas, os quais, aliás, poderiam acabar determinando quais provas apresentariam maior ou menor peso no julgamento da lide.

Nas palavras de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López⁴,

“[...] Por este princípio, a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos é feita, livremente, pelo julgador, não havendo vinculação a critérios prefixados de hierarquia de provas, ou seja, não há preceito legal que determine quais as provas devem ter maior ou menor peso no julgamento da lide.

No momento de prolação da sentença, o julgador poderá, segundo o seu convencimento pessoal, formar a sua livre convicção sobre os elementos trazidos aos autos, podendo, se assim o quiser, adotar as diligências que entender necessárias à apuração da verdade material no que concerne tão somente aos fatos que constituem o processo. Em assim sendo, tem-se que o julgador é soberano na análise das provas produzidas nos autos, devendo decidir conforme o seu convencimento. Mas o livre convencimento não se confunde com arbítrio, não podendo, por exemplo, o julgador discordar simplesmente do previsto na norma legal sem argumentos jurídicos consistentes, nem indeferir provas sem que diga a razão, tampouco desconhecer as presunções e ficções legais aplicáveis ao caso concreto. Pelo princípio da persuasão racional, exige-se que o livre convencimento seja motivado, devendo o julgador declinar as razões que o levaram a valorar uma prova em detrimento de outra. A motivação equivale a uma justificativa, que no nosso entender deverá ser razoável e lógica, de forma a permitir a satisfação do processo administrativo.”

Como o contribuinte não apresentou documentos que comprovam o efetivo pagamento das despesas médicas nos termos do que determina tanto o artigo 73 do Decreto n.º 3.000/99 quanto a Súmula CARF n.º 180, quando, a bem da verdade, foi instado a fazê-lo oportunamente, decerto que a glosa à dedução de despesas médicas deve ser mantida *in totum*.

Com base em tais fundamentos, entendo que as alegações de mérito tais quais formuladas pelo recorrente não devem ser aqui acolhidas, já que, no caso, e com amparo na Súmula CARF n.º 180, os recibos e prontuários médicos não são suficientes para fins de comprovação da efetividade dos pagamentos com as supostas despesas médicas, já que esse foi o motivo que ensejou a autuação fiscal.

Conclusão

Por todas essas razões e por tudo que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário e entendo por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega

⁴ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei n.º 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

Fl. 9 do Acórdão n.º 2003-003.933 - 2ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10384.721543/2012-01