



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.723850/2011-69
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-006.198 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 20 de dezembro de 2023
Recorrente MARIA ELIZABETH SACCHETTO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2012

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS.

São dedutíveis, para fins de apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, as despesas médicas pagas em benefício do contribuinte titular ou de seus dependentes, quando comprovadas mediante documentação hábil e idônea na forma da legislação de regência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o conselheiro Wilderson Botto, que dava provimento integral.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Ferreira Nunes Leite, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, Wilderson Botto, Ricardo Chiavegatto de Lima (Presidente).

Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Contra a contribuinte, acima identificada, foi lavrada Notificação de Lançamento – Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, fls. 16/20 relativo ao ano-calendário de 2009, exercício de 2010, para formalização de exigência e cobrança de crédito tributário no valor total de R\$ 5.678,52, incluindo multa de ofício e juros de mora.

A infração apurada pela Fiscalização, relatada na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 17/18, foi Dedução Indevida com Despesas Médicas no valor de R\$ 10.860,00.

Os dispositivos legais infringidos e a penalidade aplicável encontram-se detalhados às fls. 17/20.

Inconformada com a exigência, a qual tomou ciência em 23/09/2011, fl. 22, a contribuinte apresentou impugnação em 24/10/2011, fls. 02/09, alegando que estava anexando os documentos que comprovam a efetividade das despesas médicas glosadas, através de recibos e laudos, conforme solicita a legislação. Em sua impugnação consta decisões administrativas.

A contribuinte anexou aos autos os documentos de fls. 11/63.

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ/FOR, por unanimidade de votos, julgou a impugnação improcedente, conforme ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2009

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

As despesas médicas, próprias ou com dependentes, somente podem ser dedutíveis para efeito de apuração da base cálculo do imposto de renda devido quando devidamente comprovadas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Cientificado da decisão de primeira instância em 15/01/2014, o sujeito passivo interpôs, em 14/02/2014, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) possui movimentação bancária condizente com os pagamentos das despesas médicas;
 - b) a legislação apenas exige o recibo e o ônus da prova da sua invalidade é da autoridade fiscal;
 - c) há laudos juntados aos autos que comprovam a efetividade da prestação e serviço;
 - d) há jurisprudência do CARF assentando o entendimento do contribuinte.
- É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto - Relator(a)

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

O litígio recai sobre a regularidade da comprovação materializada nos recibos apresentados para dedução de despesas médicas (efetivo pagamento e utilização dos serviços).

A decisão de piso reconhece a dedução apenas da despesa médica do IPSEMG remanescendo o debate acerca da glosa no valor de R\$ 15.200,00.:

Com relação a despesa médica do IPSEMG no valor de R\$ 2.598,85, foi anexado aos autos, fl. 41, o comprovante de rendimentos onde consta desconto com a assistência médica no ano de 2011 no valor de R\$ 2.598,85.

Logo, de acordo com os documentos acostados aos autos, será acatado como comprovação das despesas médicas declaradas o valor de R\$ 2.598,85, continuando a glosa no valor de R\$ 15.200,00.

Quanto à dedução de despesas médicas, são dedutíveis da base de cálculo do IRPF os pagamentos efetuados pelos contribuintes a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a"), desde que devidamente comprovados.

No que tange à comprovação, a dedução a título de despesas médicas é condicionada ainda ao atendimento de algumas formalidades legais: os pagamentos devem ser especificados e comprovados com documentos originais que indiquem nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem os recebeu (art. 8º, § 2º, inc. III, da Lei 9.250, de 1995).

No caso das deduções do Imposto de Renda Pessoa Física, o ônus da prova é do contribuinte, que é quem se beneficia da redução da base de cálculo do imposto, e, não o fazendo, deve este assumir as consequências legais, resultando no não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. O ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto a determinado fato questionado.

Nesse sentido, o artigo 73, caput e § 1º do RIR/1999, autoriza a fiscalização a exigir provas complementares se existirem dúvidas quanto à existência efetiva das deduções declaradas. Ou seja, com isso o legislador deslocou para o contribuinte o ônus probatório, uma vez que ele pode ser instado a comprovar ou justificar suas deduções.

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).

§ 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 nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º. (Grifei).

Nos presentes autos, verifica-se que foi solicitada a comprovação efetiva dos dispêndios realizados (fls. 17/18), conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal da Notificação de Lançamento. A ausência de comprovação do efetivo pagamento e execução dos serviços ora caracterizam-se como pontos fulcrais motivadores do lançamento, mas o interessado não se desincumbiu de tal obrigação ao longo de toda a lide. O recorrente sequer faz a apresentação quaisquer movimentações bancárias para se concluir se o valor sacado foi direcionado para o pagamento do profissional médico.

Para a comprovação da efetividade dos pagamentos sugere-se: cópias de cheques fornecidas pela instituição bancária, comprovantes de depósitos na conta do prestador dos serviços, comprovantes de transferências eletrônicas de fundos, transferências interbancárias,

comprovantes de transmissão de ordens de pagamentos, e, no caso de pagamentos efetuados em dinheiro, extratos bancários que demonstrem a realização de saques em datas e valores coincidentes ou aproximados aos pagamentos em questão, podendo também o interessado apresentar outros que julgar convenientes, desde que surtam os devidos efeitos legais

Impende, neste momento, a citação da Súmula deste Egrégio Conselho, de número 180, de cristalino enunciado para esclarecimento final da questão:

Súmula CARF nº 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.

O fato é que, apesar de reafirmar seu inconformismo por meio de recurso voluntário, remanesce a falta de atendimento a todos os requisitos legais para seu aceite como prova contundente da assunção do pagamento das despesas médicas, por não comprovarem o seu efetivo pagamento, como já indicado corretamente pela DRJ.

Verifica-se, portanto, que, apreciados e afastados todos os argumentos apresentados pelo contribuinte, não há motivo para retificação da Decisão *a quo* devidamente proferida, a qual, nos termos do art. 57, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 04/06/2017, passa a compor as razões de decidir da presente:

No que concerne às ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes, hoje, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, citadas pela defesa para embasar seus argumentos, é pertinente reportar-se ao que determina o inciso II do art. 100 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

Veja-se, nesse sentido, os dizeres do Parecer Normativo CST nº 390, de 1971:

Entenda-se aí que, não se constituindo em norma legal geral a decisão em processo fiscal proferida por Conselho de Contribuintes, não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo de que decorreu a decisão daquele colegiado.

Do acima transcrito, depreende-se que as decisões administrativas citadas pela defesa não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, por conseguinte, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo que resultou a decisão. Ressalte-se, a propósito, que apenas as súmulas vinculantes publicadas pelo referido órgão colegiado é que deverão ser observadas pela Administração Pública.

DO MÉRITO

Trata o presente processo de Notificação de Lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, ano-calendário 2009, exercício 2010, relativo à infração de dedução indevida com despesas médicas.

Em sua impugnação, a contribuinte alega, em síntese, que estava anexando os documentos que comprovam a efetividade das despesas médicas glosadas, conforme solicita a legislação.

Nesse passo, deve-se observar os dispositivos da legislação tributária que regulam a matéria:

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

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):

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;

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;

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

§ 2º Na hipótese de pagamentos realizados no exterior, a conversão em moeda nacional será feita mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América, fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento.

§ 3º Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais.

§ 4º As despesas de internação em estabelecimento para tratamento geriátrico só poderão ser deduzidas se o referido estabelecimento for qualificado como hospital, nos termos da legislação específica.

§ 5º As despesas médicas dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo da declaração de rendimentos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).

Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

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; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-lei nº 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 nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).

Não há dúvidas que a legislação de regência acima transcrita estabelece que na Declaração de Ajuste Anual poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda os pagamentos feitos no ano-calendário a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos, restringindo-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativo ao seu tratamento e ao de seus dependentes.

Tal dedução fica condicionada ainda a que os pagamentos sejam especificados e comprovados com indicação do nome, endereço e CPF ou CNPJ de quem os recebeu (inciso III do § 1º do art. 80 do RIR/1999), podendo, na falta de documentação, ser feita indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Com relação aos recibos médicos e notas fiscais emitidos por profissionais/clínicas, temos que esclarecer que a Lei nº 9.250, de 1995, no §2º, III, do mesmo artigo 8º, reforça, ainda, que a possibilidade de dedução prevista na alínea 'a' do inciso II limita-se a pagamentos comprovados e logo a seguir enumera os requisitos formais dos quais estes comprovantes devem ser revestidos, como nome do emitente, endereço, CPF ou CNPJ.

Ressalta-se quanto ao inciso III do § 1º do art. 80 do RIR/1999, é equivocado entender-se que basta para comprovação de despesas médicas/odontológicas a apresentação de recibo contendo o nome, endereço e número do CPF ou CNPJ de quem prestou o serviço. Esta não é a correta interpretação do dispositivo legal. A indicação refere-se aos dados que devem constar na declaração de ajuste, relacionados dentre os pagamentos efetuados, que devem estar baseados em documentação idônea. A tônica do dispositivo é a especificação e comprovação tanto dos serviços prestados quanto dos pagamentos, tanto que se admite o cheque nominativo como documento comprobatório, por ser prova cabal de transferência de numerários entre pessoas. Entretanto, mesmo essa forma de prova pode estar sujeita à justificação da efetiva prestação do serviço, quando dúvidas razoáveis acudirem ao fisco, pois a prestação do serviço ao contribuinte ou a seus dependentes, aliada ao pagamento, é o substrato material a dar guarida à dedução, consoante o inciso II do mesmo art. 8º da Lei nº 9.250, de 1995.

É regra geral no Direito que o ônus da prova cabe a quem alega.

Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o impugnante a obrigação de comprovação e justificação das deduções e, não o fazendo, sofre as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado. Nesse sentido, como já mencionado anteriormente, cabe ao contribuinte que pleiteou a dedução provar com comprovantes as despesas e que realmente efetuou os pagamentos nos valores e nas datas constantes nos comprovantes, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução.

As deduções, no caso, são expressivas e cabe ao fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 11, § 4º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943. A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados.

Em princípio, admite-se como prova hábil de pagamentos, os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Entretanto, outras provas podem ser solicitadas.

De acordo com a Notificação de Lançamento as despesas médicas foram glosadas por falta da comprovação do efetivo pagamento.

No presente caso para comprovar a efetividade das despesas médicas declaradas e posteriormente glosadas pela fiscalização, a contribuinte anexou recibos, laudos e declarações emitidas pelos profissionais em questão.

Observa-se, que a contribuinte não apresentou documentos que comprovassem o efetivo pagamento das despesas médicas glosadas.

As referidas despesas foram glosadas por falta da comprovação do efetivo pagamento.

Para se beneficiar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo e financeira, sem vinculação do efetivo pagamento, ainda que os emitentes tenham confirmado o atendimento do contribuinte e/ou de seus dependentes.

O contribuinte deve ter em conta que o pagamento de despesa médica, caso haja intenção de se beneficiar da dedução na declaração de rendimentos, não envolve apenas ele e o profissional de saúde, mas também o fisco e, por isso, deve se acautelar na guarda de outros elementos de prova da efetividade do pagamento e do serviço. A emissão de recibo de pagamento serve muito bem para quitar um débito e fazer prova contra o credor, mas não para comprová-lo junto a terceiros interessados.

A disponibilidade financeira, por si só não comprova o desembolso das quantias declaradas e aqui questionadas.

Cumpre, ainda, ressaltar que o imposto de renda tem relação direta com os fatos econômicos. Na busca da verdade material, o julgador forma seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato. Frise-se, que não pode o contribuinte alegar simples forma jurídica, pleiteando a aceitação de simples recibos, como comprovação de despesas médicas pleiteadas, se o fenômeno econômico não ficar provado.

É oportuno citar, novamente, o art. 333 do Código de Processo Civil:

Art. 333 O ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Portanto, o ônus da prova recai sobre aquele que aproveita o reconhecimento do fato.

É na fase da impugnação que o autuado tem a oportunidade de apresentar os esclarecimentos que julgar necessários e os documentos que comprovem suas alegações a fim de ser proferida, apreciando-se todos os seus argumentos e provas e à luz da legislação tributária, a decisão de primeira instância administrativa.

Nesse aspecto, vale ressaltar o que estabelece o Decreto nº 70.235, de 1972, no que diz respeito à apresentação de provas na impugnação:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

O julgador administrativo não está adstrito a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo estabelecer sua convicção a partir do cotejamento de

elementos de variada ordem, desde que estejam estes, por óbvio, devidamente juntados ao processo.

Como se vê, o contribuinte deve juntar à sua impugnação os documentos que fundamentam suas alegações.

Assim, não merece reparo o feito fiscal.

Quanto ao entendimento jurisprudencial trazido para justificar as pretensões recursais, o mesmo, nesta seara, é improfícuo, pois, as decisões, mesmo que colegiadas, sem um normativo legal que lhe atribua eficácia, não se traduzem em normas complementares do Direito Tributário, e somente vinculam as partes envolvidas nos litígios por elas resolvidos.

Cabe relembrar, que o lançamento fiscal se rege por expressa determinação legal, sendo portanto, a atividade fiscal, vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142 do CTN, competindo à fiscalização revisar a declaração de ajuste, calcular a exigência e constituir o crédito tributário ou ajustar o imposto a restituir declarado, sob pena de responsabilidade funcional.

Por fim, anota-se alerta para unidade preparadora, para suas providências, acerca do alegado depósito administrativo indicado pelo recorrente.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto