



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10845.721509/2011-72
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-003.929 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 25 de novembro de 2021
Recorrente GABRIELE DOROTHEA BEGER
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

Ementa:

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS.

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.

A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados por meio de documentos que, analisados em conjunto, atestam a realização dos respectivos serviços médicos e, sobretudo, dos desembolsos pelos serviços prestados.

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, na origem, de Notificação de Lançamento por meio da qual foi constituído crédito tributário de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), relativo ao ano-calendário 2009, o qual restou apurado no montante total de R\$ 5.219,95, incluindo-se aí a cobrança do imposto suplementar, a incidência dos juros de mora e a aplicação da multa de ofício de 75% (fls. 04).

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 05/07, a autoridade fiscal apurou a seguinte infração à legislação tributária:

Dedução Indevida com Despesa de Instrução

Glosa do valor de R\$ 2.708,94, indevidamente deduzido a título de Despesas com Instrução, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução.

Contribuinte intimada não apresentou qualquer documento comprobatório da despesa declarada.

Dedução Indevida de Despesas Médicas

Glosa do valor de R\$ 13.552,67, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução, conforme abaixo discriminado.

CPF/CNPJ	Nome/Nome Empresarial	Cód. Declarado	Reembolsado	Alterado
59.104.422/0001-50	Volkswagen do Brasil Indústria	026	1.485,66	0,00 1.464,99
71.930.226/0001-30	Interodonto – Sistema de Saúde	026	552,00	0,00 0,00
52.945.193/0001-57	Cerpo-Centro de Recuperação de	020	4.870,00	0,00 0,00
05.104.899/0001-06	Clínica Brajal & Varejo Ltda.	020	2.540,00	0,00 0,00
51.722.957/0001-82	Amico Saúde Ltda.	026	5.600,00	0,00 0,00

[...]

Contribuinte intimada comprovou apenas a despesa médica informada no Comprovante de Rendimentos emitido por sua fonte pagadora no valor de R\$ 1.464,99. Não foram apresentados quaisquer outros comprovantes das despesas médicas declaradas.

A contribuinte foi devidamente notificada da autuação fiscal e apresentou Impugnação de fls. 02 por meio da qual suscitou, em síntese, as seguintes alegações:

- Que os recibos e/ou resultados de exames relativos a Regiani da Silva Brajal, Clínica Brajal & Varejo Ltda. e Amico Saúde Ltda. foram entregues ao seu superior para tentar o reembolso, uma vez que sua assistência médica na Volkswagen mudou para PAME, a partir de 01/2010 e foram extraviados. O comprovante da Volkswagen está anexo. O da Interodonto informa que foi solicitada uma declaração que será entregue logo após o recebimento, no prazo de 10 dias;
- Que na impossibilidade de apresentar os comprovantes, existem duas alternativas: acreditar na veracidade de seu depoimento, sendo que todas as declarações anteriores nunca foram questionadas ou recalcular os valores com os comprovantes apresentados; e
- Que, em caso de recálculo, solicitou a isenção de multas e juros, uma vez que a intimação/notificação ocorreu em 2011, e, se existissem

dúvidas, ela deveria ter sido chamada já em 2008 ou, no mais tardar, em 2009.

Na sequência, os autos foram encaminhados para que a autoridade julgadora de 1ª instância apreciasse a impugnação e, aí, em Acórdão de fls. 34/39, a 22ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo - SP entendeu por julgá-la parcialmente procedente, haja vista que a contribuinte comprovou as despesas médicas com a Interodonto Sistema de Saúde Odontológica no montante de R\$ 522,00. No final, o referido acórdão restou ementado nos seguintes termos:

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

Ano-calendário: 2009

Ementa:

DESPESAS MÉDICAS. GLOSA PARCIAL.

Comprovadas, parcialmente, nos autos, mediante documentação hábil, as despesas médicas informadas na declaração de rendimentos do exercício fiscalizado, deve ser mantida a glosa da parte não atestada.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria não impugnada torna-se incontroversa e o crédito tributário dela resultante definitivo e exigível.

Cientificado da decisão de primeira instância, inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário, alegando, em apertada síntese, os argumentos deduzidos na impugnação.

É o relatório.

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 15/03/2013 (fls. 48) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 50, protocolado em 10/04/2013.

Considerando que o recurso foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto nº 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 a recorrente suscita, em síntese, as mesmas alegações que já haviam sido formuladas na impugnação no sentido de que os recibos emitidos por Cerpor-Centro de Recuperação, Clínica Brajal e Varejo Ltda e Amico Saúde Ltda foram entregues ao seu superior para tentar o reembolso, uma vez que sua assistência médica na Volkswagen mudou para PAME, a partir de 01/2010 e foram extraviados, sendo que apenas os comprovantes da Volkswagen e da Interodonto foram apresentados e considerados.

Além do mais, a recorrente dispõe pela impossibilidade de apresentar os respectivos recibos e que nas suas declarações anteriores nunca houve divergência e que, portanto, resta apenas a alternativa de acreditar na veracidade das alegações e recalculá-las.

valores não comprovados, desconsiderando a multa e os juros, bem assim que, no caso de cálculo, deve ser aplicada a isenção da multa e juros, uma vez que a intimação foi realizada em 2011, quando, em caso de dúvida, poderia ter sido realizada em 2010.

Pelo que se observa, o objeto do litúgio em sede recursal diz respeito apenas às deduções indevidas de despesas médicas, já que a contribuinte não contestou a dedução indevida de despesas com instrução no valor de R\$ 2.708,94, a qual foi considerada pela autoridade julgadora de 1ª instância como matéria não impugnada nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

Dito isto, reconheça-se, de logo, 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 nº 8.134/1990 e 8º, inciso II da Lei nº 9.250/1995. Confira-se:

“Lei nº 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 hospitalares, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos;

Lei nº 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 hospitalares, 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 nº 3.000/99:

“Decreto nº 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 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).

§ 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 nº 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 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;”

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 nº 3.000/99 apresentar uma abertura semântica um tanto ampla, é de

¹ Confira-se que de acordo com o artigo 144 da Lei nº 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 nº 3.000/99, o qual, hoje, encontra-se revogado.

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^o 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 nº 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.

[...]

(Processo nº 13688.001169/2007-21, Acórdão nº 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 nº 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 nº 1.500/2014

² Cf. Lei nº 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 nº 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.

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 nº 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 nº 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 nº 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 CARE 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.”

Fixadas essas premissas, observe-se que, no caso concreto, a autoridade fiscal entendeu por glosar as seguintes deduções de médicas porque a contribuinte não apresentou quaisquer elementos comprobatórios das despesas médicas declaradas:

CPF/CNPJ	Nome/Razão Social	Código	Valor Pago	Glosado
59.104.422/0001-50	VOLKSWAGEN DO BRASIL IND VEICULOS AUTOMOTORES - LTDA	26	1.485,66	20,67
71.930.226/0001-30	INTERODONTO SIST ODONT	26	522,00	522,00
52.945.193/0001-57	CERPO-CENTRO DE RECUPERAÇÃO DE	20	4.870,00	4.870,00
05.104.899/0001-06	CLINICA ANIMA	20	2.540,00	2.540,00
51.722.957/0001-82	AMICO SAÚDE LTDA	26	5.600,00	5.600,00
				13.552,67

A propósito, a contribuinte colacionou aos autos apenas a cópia do Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte da fonte pagadora Volkswagen do Brasil Indústria de Veículos Automotores Ltda., CNPJ 59.104.422/0001-50 (fls. 11), sendo que a autoridade julgadora de 1ª instância analisou corretamente tal documento e, conforme a própria autoridade fiscal já havia concluído, entendeu por manter a glosa em relação ao montante de R\$ 20,67, já que a contribuinte havia informado em sua DIRPF o valor de R\$ 1.485,66 a título de despesas médicas, enquanto que o pagamento da respectiva despesa havia sido efetivamente realizado no montante de R\$ 1.464,99.

Além de tal documento, a contribuinte também apresentou o demonstrativo de pagamento dos últimos doze meses emitido pela Interdonto Sistema de Saúde Odontológica, CNPJ 71.930.226/0001-30 (fls. 13), o qual foi objeto de análise por parte da autoridade julgadora de piso que, no final, também concluiu, corretamente, que a contribuinte, enquanto associada do plano Prata Plus, contratado pela Volkswagen do Brasil, pagou à empresa médica o valor de R\$ 556,80, de modo que a glosa no montante de 522,00 foi cancelada.

De resto, é de se reconhecer que a contribuinte não apresentou documentos comprobatórios das despesas médicas com Cerpo – Centro de Recuperação (R\$ 4.870,00), Clínica Brajal & Varejão Ltda. (R\$ 2.540,00) e Amico Saúde Ltda. (R\$ 5.600,00).

Considerando, portanto, que a contribuinte não comprovou a realização das referidas despesas médicas nos termos dos artigos 8º, § 2º, inciso III da Lei nº 9.250/1995 e 80, § 1º do Decreto nº 3.000/99, decerto que a glosa à dedutibilidade das despesas pleiteadas deve ser mantida nos mesmos termos do que restou decidido pela autoridade julgadora de 1ª instância.

Com base em tais fundamentos, entendo que as alegações de mérito tais quais formuladas pelo recorrente não devem ser aqui acolhidas.

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

Fl. 9 do Acórdão n.º 2003-003.929 - 2ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 10845.721509/2011-72