



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.723806/2009-83
ACÓRDÃO	9202-011.385 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	24 de julho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	CARLOS ROBERTO SCHMIDT

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2007

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A dedução das despesas médicas é condicionada a que os pagamentos sejam devidamente comprovados, com documentação hábil e idônea que atenda aos requisitos legais e que atestem que o beneficiário do tratamento médico foi o próprio contribuinte ou algum de seus dependentes relacionados na Declaração de Ajuste Anual.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda nacional, e no mérito, dar-lhe provimento.

Sala de Sessões, em 24 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros,

Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, em face do acórdão nº 2001-004.756 (fls. 65/76), o qual deu provimento ao recurso voluntário no sentido de determinar o cancelamento do lançamento de IRPF decorrente de glosa de despesas médicas, por entender que a exigência da apresentação de documentos complementares relativos às despesas não pode ser discricionária, sob pena de tornar-se abusiva. Desta feita, como o vulto das despesas médicas não fez parte da motivação da glosa das respectivas deduções, seriam indevido o lançamento. Transcreve-se o acórdão recorrido:

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

Exercício: 2008 DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA TRANSFERÊNCIA MONETÁRIA A TÍTULO DE CONTRAPRESTAÇÃO. REJEIÇÃO DA DEDUÇÃO PRETENDIDA MOTIVADA EXCLUSIVAMENTE NA AUSÊNCIA DESSA PROVA. NECESSIDADE DE MOTIVAÇÃO.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INOVAÇÃO DE CRITÉRIOS. VEDAÇÃO.

Se o fundamento da decisão recorrida para a manutenção da glosa de dedução indevida de IRRF é diverso do fundamento do lançamento, há de se restabelecer a dedução pleiteada, pois é vedado à autoridade julgadora alterar o critério jurídico do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o conselheiro Marcelo Rocha Paura que negava provimento.

Os autos foram encaminhados à Fazenda Nacional e retornaram com Recurso Especial (fls. 79/88), visando rediscutir a matéria: “**critério de análise da dedutibilidade de despesa médica**”. Pelo despacho de fls. 92/97, foi dado seguimento ao Recurso Especial apenas em relação ao paradigma nº 9202-005.461.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

Como exposto, trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, cujo objeto envolve o debate acerca do seguinte tema:

- a) critério de análise da dedutibilidade de despesa médica** (paradigma nº 9202-005.461)

I. CONHECIMENTO

I.a. Critério de análise da dedutibilidade de despesa médica

Sobre o tema, o acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 65/77):

A questão de fundo devolvida à este Colegiado consiste em se saber se (a) . se os documentos apresentados pelo recorrente por ocasião da interposição do recurso voluntário atendem aos requisitos legais para o reconhecimento das despesas médicas efetuadas, com o objetivo de composição da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza devido pela Pessoa Física (IRPF) e (b) se a autoridade fiscal poderia exigir a apresentação de elementos probatórios adicionais para confirmação do alegado direito à dedução de valores pagos a título de despesas médicas

(...)

Sem prejuízo da estrita observância à orientação sedimentada no enunciado da Súmula CARF 180, a permissão para a exigência de comprovação complementar é ato plenamente vinculado, isto é, cuja prática não pode ser discricionária. Como qualquer ato administrativo, a rejeição das alegadas despesas médicas deve ser fundamentada e motivada.

(...)

Resumidamente, diante de fundada dúvida, a autoridade fiscal pode exigir a apresentação complementar de documentos, como, por exemplo:

- 1- Recibos, documentos fiscais, declarações ou laudos que atendam aos requisitos formais previstos no art. 80 do Decreto 3.000/1999 (beneficiário/paciente, pagador, 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, registro profissional do prestador de serviços, descrição do serviço prestado);
- 2- Títulos de crédito ou extratos bancários que comprovem a efetiva transferência da quantia em dinheiro tida por despesa médica.

(...)

No caso em exame, a autoridade fiscal intimou o contribuinte nos seguintes termos (fls. 3):

Comprovantes de despesa médicas —

- Apresentar comprovantes dos efetivos desembolsos (cópias de cheques compensados, doc, ordem bancária, depósito bancário, etc) coincidentes em datas e valores, dos pagamentos efetuados ao profissional Sergio Luiz Medeiros.

Em caso de pagamentos em espécie, comprovar com documentos hábeis e idôneos, a origem dos recursos, coincidentes em datas e valores, conciliando com os respectivos recibos.

- Apresentar as comprovações dos efetivos usos de serviços prestados pelo profissional Sergio Luiz Medeiros (fichas dentárias, receitas médicas, exames, solicitações, laudos, etc). - Esclarecer os beneficiários dos serviços.

- Apresentar comprovantes de pagamentos do plano de saúde declarados no quadro de pagamentos efetuados e doações que contenham a relação de beneficiários e os respectivos valores mensais pagos, bem como, a relação nominal de despesas médicas, por dependente, contendo valores das despesas apresentadas, reembolsadas e não reembolsadas, por profissional ou empresa.

Em resposta, o contribuinte apresentou documentação na qual ausente cheques, extratos e similares, por entender indevida a exigência.

Diante da ausência de tais documentos, a autoridade fiscal desconsiderou as despesas alegadamente efetuadas, conforme se lê no auto de infração, *verbatim* (fls. 42-43):

Redução indevida da Base de Cálculo com despesas médicas, pleiteadas indevidamente, conforme segue descrito: O presente procedimento tem origem na fiscalização de Sérgio Luiz Medeiros, CPF (xxxxxxx), referentes aos Anos-Calendário de 2004 a 2007, com a finalidade de levantar os valores e as quantidades de recibos emitidos, intimando os Contribuintes que se beneficiaram de tais despesas nas deduções dos rendimentos tributáveis de suas Declarações de Ajuste Anual.

O Contribuinte acima identificado foi intimado a, no prazo de 20 (vinte) dias, apresentar os originais e cópias dos documentos comprobatórios das deduções dos rendimentos tributáveis referente à Declaração de Ajuste Anual de Imposto de Renda, Exercício 2005, enviado por correspondência sob Aviso de Recebimento (AR) RL 269396706 BR, retornado em 13/08/2009 com motivo "ausente". O Contribuinte compareceu em 26/08/2009, após ser comunicado por telefone, para tomar ciência do Termo de Intimação Fiscal e apresentou nesta data, comprovações das dependências, das despesas com instrução pagas a Associação Franciscana de Ensino Senhor Bom Jesus, apresentou Comprovantes de Rendimentos Pagos e de Retenção de IRF emitidos pela Diplomata Distribuição e Varejo Ltda com informações das contribuições a previdência Oficial e privada; apresentou declarações de pagamentos emitidas pela Amil Assistência

Médica Internacional Ltda e doze recibos no valor total de R\$ 7.200,00 referentes às despesas gastas com o Fisioterapeuta Sérgio Luiz Medeiros juntamente com ressonância magnética da coluna lombar emitida pelo X-Leme. Das despesas médicas gastas com o profissional Sergio Luiz Medeiros, representadas por doze recibos de R\$ 600,00 cada, emitidas em 29/01/07, 27/02/07, 29/03/07, 28/04/07, 30/05/07, 06/07, 23/07/07, 29/08/07, 27/09/07, 29/10/07, 29/11/07 e 28/12/07, o contribuinte não comprovou o efetivo desembolso conforme solicitado no Termo de Intimação Fiscal, declarando que o pagamento eram pagas em espécie, por seção de aplicação ao custo de R\$ 50,00 e em média três vezes por semana. Foram retidos os originais dos recibos emitidos por Sérgio Luiz Medeiros para procedimentos de fiscalização junto ao mesmo.

Do exposto acima, tributamos em R\$ 7.200,00 a título de dedução indevida de despesas médicas no Ano Calendário 2007 com multa de ofício conforme legislação citada neste Auto de Infração.

A autoridade fiscal pode exigir a apresentação de documentos complementares, se entender insuficientes ou indignos de confiança os recibos apresentados. Porém, tal exigência não pode ser discricionária, sob pena de tornar-se abusiva, idiossincrática ou desproporcional. Como qualquer ato administrativo, a rejeição deve ser plenamente motivada.

Assim, por exemplo, os recibos podem ser rejeitados se “*forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados*” (art. 73, § 1º do Decreto 3.000/1999), ou se tais documentos não se revestirem das formalidades legais.

A ausência de motivação explícita induz à invalidade do ato administrativo.

(...)

No caso em exame, o vulto das despesas médicas não fez parte da motivação da glosa das respectivas deduções. Ao menos quanto o que está explícito no auto de infração, as despesas não foram aceitas tão-somente em razão de o contribuinte não ter documentado a transferência dos recursos com cópias de cheques nem de extratos bancários.

O vulto das despesas surgiu como fundamentação apenas por ocasião do julgamento da impugnação, conforme se lê à fls. 53:

Conforme Termo de Intimação Fiscal às fls. 03/04, o impugnante foi intimado a comprovar o efetivo pagamento das despesas supostamente havidas com o profissional Sérgio Luiz Medeiros (R\$ 7.200,00), por meio de cópias de cheques nominais, extratos bancários com os saques assinalados, ordens de pagamento, transferências bancárias, ou quaisquer outros meios utilizados que comprovassem o efetivo pagamento, com coincidência de datas e valores, no entanto, não envidou nenhum esforço no sentido de

comprová-los, tanto na fase preliminar ao lançamento quanto na impugnação.

Não cabe aos órgãos se controle de validade da constituição do crédito tributário suprir critérios determinantes imprescindíveis ao lançamento, ausentes do ato administrativo. Esse tipo de inovação é vedada pelo ordenamento jurídico.

Em contraponto, o acórdão paradigma nº 9202-005.461 possui o seguinte entendimento :

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE OUTROS ELEMENTOS DE PROVA PELO FISCO.

Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar motivadamente elementos de prova da efetividade dos serviços médicos prestados ou dos correspondentes pagamentos. Em havendo tal solicitação, é de se exigir do contribuinte prova da referida efetividade.

(...)

Voto

(...)

Acerca do assunto, entendo que as despesas médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, e se limitam, sim, a serviços comprovadamente realizados quando objeto de indagação pela autoridade fiscal, a partir de dúvida razoável, bem como a pagamentos especificados e comprovados. Nesse sentido, é oportuno, conferir o estabelecido na Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que traz essas condições para dedução desse tipo de despesa:

(...)

Por certo, a legislação, em regra, estabelece a apresentação de recibos como forma de comprovação das despesas médicas, a teor do que dispõe o art. 80, § 1º, III, do RIR/1999, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame. Em uma visão sistêmica da legislação tributária, verifica-se, inclusive, que a indicação do cheque nominativo, apesar de conter muito menos informação que o recibo, é também eleito como meio de prova, evidenciando a força probante da efetiva comprovação do pagamento.

Portanto, em vista do exposto, podemos concluir que a dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, sim, condicionada ao preenchimento de alguns requisitos legais: (a) a prestação de serviço tendo como beneficiário o declarante ou seu dependente, e (b) que o pagamento tenha se realizado pelo próprio contribuinte.

Todavia, havendo qualquer dúvida em um desses requisitos, é não só direito **mas também dever** da Fiscalização exigir provas adicionais ou da efetividade do serviço, e/ou do beneficiário deste e/ou do pagamento efetuado. E é dever do contribuinte apresentar comprovação ou justificação idônea no caso de tal exigência, sob pena de ter suas deduções não admitidas pela autoridade fiscal. Entendo que a conclusão acima esteja alicerçada no art. 73 do RIR/99, já transcrito.

Ou seja, restou demonstrada a divergência jurisprudencial, haja vista que o Acórdão recorrido vazou o entendimento de que a falta de motivação explícita em relação à rejeição dos recibos para a comprovação de efetivo pagamento invalida o lançamento, enquanto no paradigma não se verifica tal exigência, pois parte do princípio de que a comprovação do pagamento é requisito legal para a dedução, devendo a fiscalização exigir os comprovantes quando houver dúvida razoável acerca das despesas.

Neste sentido, deve ser conhecido o recurso da contribuinte.

II. MÉRITO

II.a. Critério de análise da dedutibilidade de despesa médica

No presente caso, quanto às despesas glosadas, desde a primeira intimação exigiu-se do contribuinte o comprovante dos efetivos desembolsos das despesas com o profissional Sergio Luiz Medeiros. Contudo, o contribuinte apresentou apenas 12 recibos de R\$ 600 cada (fls. 33/35) e alegou que *“os pagamentos ref. A fisioterapia domiciliar eram feitos em dinheiro e por seção de aplicação. Cada seção ao custo de R\$ 50,00, eram feitas em média 3 vezes por semana”* (fl. 36), sem trazer qualquer prova do efetivo pagamento, como exigido.

Assim, para o acórdão recorrido, a desconsideração dos recibos e a exigência de elementos comprobatórios dos pagamentos deveria ser previamente motivada.

No entanto, não concordo com a tese do recorrido.

Sobre o tema, a legislação aplicável tem clareza solar, assim dispõe o art. 8º, § 2º, II, da Lei nº 9.250, 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;

(...)

§ 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;

Denota-se do acima exposto que a dedução a título de despesas médicas refere-se apenas aos pagamentos efetuados pelo contribuinte (atestar que sofreu o ônus da despesa) e devem ser relativos ao seu próprio tratamento ou ao de seus dependentes (aqueles legalmente habilitados e indicados em declaração de imposto de renda).

Ademais, o inciso III do mesmo dispositivo especifica os requisitos dos recibos, e também prevê que as deduções de despesas médicas se limitam a pagamentos especificados e comprovados.

A exigência da efetiva comprovação do pagamento reside no fato de que o contribuinte apenas pode deduzir despesas por ele suportadas. Por tal razão, é de suma importância o contribuinte demonstrar que ele – ou algum membro de sua família – sofreu o ônus da despesa médica a fim de poder deduzi-la em sua declaração de ajuste anual.

Ou seja, entendo que a legislação de regência já traz em seu bojo, como um dos requisitos para a dedução, a comprovação do pagamento, não sendo, portanto, necessária motivação prévia para se exigir do contribuinte o prova do efetivo pagamento no lugar da apresentação de meros recibos.

Conforme bem delineado pelo acórdão paradigma nº 9202-005.461, “*havendo qualquer dúvida em um desses requisitos, é não só direito mas também dever da Fiscalização exigir provas adicionais ou da efetividade do serviço, e/ou do beneficiário deste e/ou do pagamento efetuado*”.

Neste sentido, invoco a Súmula CARF nº 180, a qual possui a seguinte redação:

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. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Nota-se, pelo teor da Súmula, que é possível exigir elementos comprobatórios adicionais para comprovação das despesas médicas, nada dispondo sobre a necessidade de atestar previamente a inidoneidade dos recibos.

Ademais, no caso concreto, o acórdão recorrido se apega ao fato de que “*o vulto das despesas médicas não fez parte da motivação da glosa das respectivas deduções*”, e que “*as despesas não foram aceitas tão-somente em razão de o contribuinte não ter documentado a transferência dos recursos com cópias de cheques nem de extratos bancários*” (fl. 76).

Contudo, com a devida vênia, a constatação de despesas vultuosas não é condição necessária para que recaia desconfiança sobre as mesmas e, assim, exija-se prova do efetivo desembolso. Ao contrário: o Decreto nº 3.000/99 (Regulamento de Imposto de Renda), vigente à época dos fatos, previa a glosa das despesas consideradas exageradas sem a prévia audiência do contribuinte:

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).

Ainda assim, cumpre ressaltar que no auto de infração a autoridade fiscal justificou a exigência da efetiva comprovação de pagamento quando afirmou que a fiscalização teve origem em procedimento iniciado em face do Sérgio Luiz Medeiros (o Fisioterapeuta prestador dos serviços declarados pelo contribuinte), conforme abaixo exposto (fl. 42):

Redução indevida da Base de Cálculo com despesas médicas, pleiteadas indevidamente, conforme segue descrito: O presente procedimento tem origem na fiscalização de Sérgio Luiz Medeiros, CPF (xxxxxxx), referentes aos Anos-Calendarário de 2004 a 2007, com a finalidade de levantar os valores e as quantidades de recibos emitidos, intimando os Contribuintes que se beneficiaram de tais despesas nas deduções dos rendimentos tributáveis de suas Declarações de Ajuste Anual.

Assim, não se trata de exigência discricionária abusiva ou desproporcional por parte da fiscalização, mas de documentos tidos por insuficientes, no caso concreto, para a comprovação dos dispêndios.

Do acima exposto, entendo que merece ser provido o pleito da recorrente, para reformar o acórdão recorrido e reestabelecer a glosa das despesas médicas.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por CONHECER do recurso especial da Fazenda Nacional para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim