



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.737788/2011-02
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1003-004.045 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 07 de novembro de 2023
Recorrente JAIME RIBEIRO BORGES JUNIOR
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

IRPF. DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas médicas da base de cálculo do IRPF relativamente ao próprio tratamento do sujeito passivo e ao de seus dependentes indicados na Declaração de Ajuste Anual é estabelecida na legislação de regência e está sujeita à comprovação ou justificação, e, portanto, podem ser exigidos outros elementos necessários à comprovação do pagamento e/ou da prestação dos serviços a juízo da autoridade fiscal.

Cabe deduzir o valor de despesas médicas da base de cálculo do IRPF referente ao titular e à pessoa relacionada como dependente na Declaração de Ajuste Anual quando comprovado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva– Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Gustavo de Oliveira Machado e Carmen Ferreira Saraiva. Ausente o Conselheiro Márcio Avito Ribeiro Faria.

Relatório

Notificação de Lançamento

Contra o Recorrente acima identificado foi lavrada a Notificação de Lançamento, e-fls. 11-18, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$7.409,12 a título Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) suplementar, juros de mora e multa de ofício proporcional referente ao ano-calendário de 2009:

Dedução Indevida de Despesas Médicas

Glosa do valor de R\$14.100,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução [...].Glosa de despesa médica sem comprovação do efetivo pagamento: Mário [...] - R\$14.100,00.

Enquadramento Legal:

Art. 8º, inciso II, alínea “a” e §§ 2º e 3º da Lei nº 9.250/95, arts. 43 a 48 da Instrução Normativa nº 15/2001, arts. 73, 80 e 83, inciso II do Decreto nº 3.000/99 – RIR/99. [...]

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificado, o Recorrente apresenta a impugnação. Está registrado no Acórdão da 4ª Turma DRJ/POA/RS nº 10-49.589, de 11.04.2014, e-fls. 48-50:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2009

CONSTITUCIONALIDADE. A autoridade administrativa não tem competência para decidir sobre a constitucionalidade ou legalidade de leis.

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. Para o contribuinte fazer jus a dedução pleiteada não basta a simples disponibilidade de recibos, cabendo-lhe, a juízo da autoridade tributária, apresentar outras provas, como a comprovação hábil e idônea da prestação dos serviços e do efetivo pagamento ao profissional habilitado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acórdão

Acordam os membros da 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de constitucionalidade e no mérito, julgar a impugnação improcedente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Recurso Voluntário

Notificado em 10.04.2015, e-fl. 56, o Recorrente apresenta o recurso voluntário em 12.05.2015, e-fls. 58-68, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

II.1 — PRELIMINAR

1 - À análise da relatora Sra. Adriana Silveira Flores é esclarecedora da injustiça a que vem sendo submetido o contribuinte pela Receita Federal do Brasil quando usa o artigo 73, caput e § 10, para justificar que pode a autoridade fiscal, visando formar sua convicção sobre o assunto, solicitar elementos adicionais de provas, o que, em momento algum, foi solicitado formalmente ao contribuinte. Ressalva mencionar que

as despesas médicas com o Dr. Mario Severiano Duarte de Barros totalizaram R\$ 14.100,00, contra R\$ 160.983,44, recebidos das fontes pagadoras, não foram consideradas exageradas na documentação da Receita Federal do Brasil recebida pelo contribuinte.

2 - Apesar de todos os pagamentos ao Dr. Mario Severiano Duarte de Barros terem sido efetuados em dinheiro, havia à época, em seu poder farta documentação que serviam de sustentação ao conteúdo dos recibos, composta de receituários, laudos médicos e requerimentos de licenças que culminaram na publicação da minha readaptação como professor em local próximo de casa, no Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro, em 12/03/2011, resultado possível somente com o tratamento psicoterápico a que fui submetido. [...]

3 - Ora, nada foi juntado pelo contribuinte porque nada foi solicitado. Nem o servidor Sr. Roberto Martins que lhe atendeu na malha fiscal em 12/09/2011 e nem a servidora Sra. Fernanda Cariello Machado que acolheu o pedido de impugnação em 09/12/2011, ou enquanto tramitavam os processos administrativos, orientaram formal ou informalmente para apresentação de outros elementos que o contribuinte julgar convenientes a fim de comprovar as despesas médicas.

4 - Outrossim, consciente e sabedor que ao utilizar as despesas médicas como dedução, além dele próprio e o profissional de saúde, a Administração Tributária também é envolvida, houve cerceamento da defesa do contribuinte, o que causa a nulidade do julgamento improcedente da Impugnação nº 12448.737.788/2011-02, conforme artigo 50 da Constituição Federal, uma vez que nenhuma solicitação formal, além das registradas no item 1, foram efetuadas ao contribuinte.

5 - Por outro lado, enfatiza ainda, *ab initio*, que o Art. 162, I, do Código Tributário Nacional - CTN, estabelece que o pagamento do Tributo deverá ser realizado em moeda corrente, admitindo, no entanto, o seu adimplemento por intermédio de cheques, circunstância em que a extinção do crédito somente será considerada aperfeiçoada com o resgate deste pelo sacado [...].

6 - A exigência da apresentação de outro comprovante de pagamento diferente dos recibos dos prestadores do serviço, tais como cópia de cheque, de cartão de crédito ou extrato bancário, torna-se impossível na hipótese destes terem sido realizados em moeda corrente, modalidade, aliás, reputada como prioritária pelo Legislador supramencionado código.

7 - É relevante destacar também que, *ex vi* do Art. 80, III, do DECRETO 3.000/99, SOMENTE A FALTA DA APRESENTAÇÃO DA DOCUMENTAÇÃO ESTABELECIDA NA LEI É QUE PODE SER SUPRIDA POR INTERMÉDIO DA INDICAÇÃO DO CHEQUE NOMINATIVO PELO QUAL FOI EFETUADO O PAGAMENTO E NÃO O CONTRÁRIO COMO PRETENDE O EXEGETA.

8- Como é de elementar sabença, a ideia da estrita legalidade TRIBUTÁRIA decorre do próprio Estado de Direito, princípio Constitucional que é cogente ao estabelecer que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei expressa que assim determine (Art. 50, II da CRFB).

9 - A lei, como ato normativo dotado de generalidade e abstração, provindo do Poder Legislativo, serve como parâmetro de atuação do próprio Poder Público, que, por esta razão, encontra-se vinculado à estrita observância das disposições legais, as quais, noutra banda, de forma inarredável, devem seguir os ditames norteadores estabelecidos pela Carta Política, aonde encontra o seu fundamento de validade.

10 - O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA LEGALIDADE É COGENTE ao determinar que a Administração Pública somente fará algo se a lei assim estabelecer,

sendo vedada a esta a atuação sem a expressa previsão legal, princípio propositalmente reforçado pelo legislador constitucional originário no direito tributário pátrio de acordo com o art. 150, inciso I, da Carta Republicana, em face de se prestar como restrição ao Estado em relação aos direitos fundamentais da propriedade, patrimônio e da liberdade do indivíduo, regramento direcionado ao próprio Estado (direito de 1ª geração), consistente em deixar de fazer, valendo novamente a menção da assertiva *nullum tributum sine lege*.

11 - O artigo supracitado da Carta Magna Federal encerra um princípio que exige reserva absoluta de lei formal, com vistas a assegurar a todo cidadão o direito público subjetivo de exigir que só a lei (ato formal e material do Poder Legislativo) crie ou aumente tributos [...].

12 - Destarte, não é válida criação ou aumento de tributo, senão por ato legislativo, em sentido formal e material. É apodítico que sendo a reserva de lei formal absoluta, o princípio da legalidade assume conteúdo rígido e estreitíssimo, manifestado por meio de novo princípio contido em suas dobras: o da tipicidade da tributação, que haverá de ser observado na criação e aumento de tributo.

13 - Impõe esse princípio que o tributo tenha a sua hipótese de incidência definida exclusivamente em lei, encerrando, assim, a construção do que se tem denominado de tipo normativo ou tipo tributário [...].

14 - Não basta a razoável equivalência entre o fato e a hipótese legal caracterizadora dos modelos abertos; exige-se, rigorosamente, o preciso amoldamento do fato ao tipo legalmente definido. ESSE MODELO LEGAL É CERRADO, FECHADO, NÃO ENSEJANDO ALARGAMENTO PELO APLICADOR DA LEI. Em suma, SÓ A LEI PODERÁ ERIGIR A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA, DISPONDO SOBRE OS ASPECTOS QUE ESTA COMPORTA, INCLUSIVE QUANTO À BASE DE CÁLCULO E À ALÍQUOTA.

15 - Destarte, comprovados os gastos a título de despesas médicas, nos termos do ART. 80 E PARÁGRAFOS DO DECRETO No 3.000/99, a Receita Federal não pode fazer qualquer outra exigência, nem mesmo obrigar o contribuinte a "COMPROVAR POR RELATÓRIO MÉDICO A NECESSIDADE DE ATENDIMENTO DOMICILIAR".

Uma leitura superficial dos dispositivos do referido diploma legal denota, com clareza solar, que o procedimento empregado não é crível nem legítimo, pois, SE O LEGISLADOR NÃO CRIOU ESSA SISTEMÁTICA NA NORMA EM COMENTO, NÃO PODE O EXEGETA DO PODER EXECUTIVO FAZÊ-LO, sob pena de restar configurada, também, violação expressa ao Princípio da segregação de funções insculpido (Art. 20 da CRFB). [...]

16 - Observa-se que o Decreto 3.000/99 somente veio dar operacionalidade à Lei no 9.250/95, norma jurídica completamente explícita ao possibilitar, em seu Art. 80, II, "a", que o contribuinte promova a dedução da totalidade das despesas médicas e/ou com psicólogos, autorização que foi concedida pelo legislador ordinário sem quaisquer restrições ou condicionantes, situação que torna ilegal a glosa promovida pela SRF. [...]

17 - Os atos normativos e regulamentares expedidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF também são cogentes ao dispor que as Despesas Médicas realizadas pelas próprias Pessoas Físicas contribuintes do Imposto de Renda não sofrem quaisquer tipos de restrições, não estão condicionados à apresentação de relatórios médicos, tampouco proíbem as deduções nas situações em que os atendimentos são realizados em hospitais, clínicas ou consultórios particulares, exigindo a Norma

Tributária que os pagamentos sejam especificados e comprovados com documentos originais que indiquem nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF), conforme atestam as diretrizes manadas dos Artigos 43 e 46 da IN SRF no 15/01, publicada no DOU de 08/02/01: [...].

18 - Vê-se, portanto, que os RECIBOS de PAGAMENTOS emitidos pelo Dr. MARIO SEVERIANO DUARTE DE BARROS, CPF [...], CRP/RJ [...], totalizando R\$ 14.100,00 (catorze mil e cem reais), têm amparo nos supracitados dispositivos legais e também no Artigo 8º, II, "a", da Lei 9.250/95 e do Artigo 80, § 1º, III, do Decreto 3.000/99, pois a deficiência inicial que poderia ocasionar eventual questionamento por parte da Fazenda Federal foi tempestivamente suprida COM A APRESENTAÇÃO EM 12/SETEMBRO/2011 DOS DOCUMENTOS ORIGINAIS, E SUAS RESPECTIVAS CÓPIAS [...].

II. 2— MÉRITO

Além dos originais já apresentados na Malha Fiscal e na protocolização do pedido de impugnação, considerado improcedente, seguem então os seguintes documentos de natureza similar, vinculados diretamente ao tratamento informado, a fim de sustentar o conteúdo dos recibos relacionados a seguir, que foram pagos em dinheiro:

- cópias de documentos que atestaram o afastamento do contribuinte das suas atividades em sala de aula, na qualidade de professor, incluindo o atestado do psicanalista Dr. Pablo Oscar Breglia, cujos originais não podem ser cedidos pela Unidade Escolar, e que culminaram na publicação no Diário Oficial do Estado do RJ, em 12 de março de 2009, obtida pela INTERNET, da indicação pela Secretaria de Estado de Saúde e Defesa Civil do Governo do Estado do Rio de Janeiro por readaptar o contribuinte, Jaime Ribeiro Borges Júnior, Professor Docente I, matrícula 251.159-0;

- declaração manuscrita do Dr. Mario Severiano Duarte de Barros, CRF [...] com reconhecimento de firma por semelhança, junto ao 3º Ofício de Justiça de Teresópolis, atestando o recebimento do valor total de R\$ 14.100,00 (catorze mil e cem reais) referente ao tratamento no ano de 2009. Os recibos já apresentados atenderam às formalidades legais estabelecidas no Art. 80, III, do Decreto 3.000/99, em especial a indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF e no CRP de quem os recebe [...].

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

III —A CONCLUSÃO

À vista de todo o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO DE IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA No 2010/270572611944013, espera e requer a recorrente seja acolhido o presente recurso para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

Na hipótese de ainda persistirem dúvidas sobre a efetividade das despesas realizadas pelo IMPUGNANTE, que a Receita Federal do Brasil promova o cruzamento entre os gastos apresentados pelo contribuinte na sua Declaração com o do Dr. Mario Severiano Duarte de Barros.

Declara, por fim, que os documentos apensados no presente recurso são cópias daqueles já entregues anteriormente a essa autarquia, os quais certamente se encontram apensados no processo.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

O recurso voluntário apresentado pelo Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Nulidade da Notificação de Lançamento e da Decisão de Primeira Instância

O Recorrente alega que os atos administrativos são nulos arguindo que foram violados princípios constitucionais.

A Notificação de Lançamento foi lavrada por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que o Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015:

Súmula nº 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o

processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de julho de 2015:

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Por conseguinte, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão do Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos. A proposição afirmada pelo Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

Notificação de Lançamento

O Recorrente discorda do procedimento de ofício.

O Código Tributário Nacional determina:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, prescreve:

Art. 11 Poderão ser deduzidas, em cada cédula, as despesas referidas neste capítulo, necessárias à percepção dos rendimentos.

§ 1º As deduções permitidas serão as que corresponderem a despesas efetivamente pagas.

§ 2º As despesas deduzidas numa cédula não o serão noutras.

§ 3º Todas as deduções estarão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

A Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, assim estabelece:

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;

O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, prevê:

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). [...]

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 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;

Para a análise das provas, cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015:

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).

A Solução de Consulta Cosit nº 140, de 05 de junho de 2015, orienta:

[...] a lei não impõe restrições quanto a quais especialidades médicas ou tratamentos médicos têm as respectivas despesas passíveis de serem deduzidas para fins de apuração do IRPF, autorizando a dedução de pagamentos efetuados aos profissionais de saúde que menciona e a hospitalares, bem como de despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, desde que

devidamente comprovados. Coerentemente, também os textos do art. 80 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), do art. 43 da Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001 [...].

Não por outra razão o item 349 da publicação “Imposto de Renda da Pessoa Física - Perguntas e Respostas - 2015” (disponível em www.receita.fazenda.gov.br), esclarece que “são dedutíveis da base de cálculo do IRPF as despesas médicas comprovadas independentemente da especialidade, inclusive as relativas à realização de cirurgia plástica, reparadora ou não, com a finalidade de prevenir, manter ou recuperar a saúde, física ou mental, do paciente”. Vale transcrevê-lo parcialmente (sublinhou-se):

DESPESAS MÉDICAS DEDUTÍVEIS

349 — Quais são as despesas médicas dedutíveis na Declaração de Ajuste Anual? As despesas médicas ou de hospitalização dedutíveis restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte para o seu próprio tratamento ou o de seus dependentes relacionados na Declaração de Ajuste Anual, incluindo-se os alimentandos, em razão de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, ou por escritura pública.

Consideram-se despesas médicas ou de hospitalização os pagamentos efetuados a médicos de qualquer especialidade, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, terapeutas ocupacionais, fonoaudiólogos, hospitais, e as despesas provenientes de exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias. (...)

A dedução dessas despesas é condicionada a que os pagamentos sejam especificados, informados na Relação de Pagamentos e Doações Efetuados da Declaração de Ajuste Anual, e comprovados, quando requisitados, com documentos originais que indiquem o nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem os recebeu. Admite-se que, na falta de documentação, a comprovação possa ser feita com a indicação do cheque nominativo com que foi efetuado o pagamento. Conforme previsto no art. 73 do RIR/1999, a juízo da autoridade fiscal, todas as deduções estarão sujeitas à comprovação ou justificação, e, portanto, poderão ser exigidos outros elementos necessários à comprovação da despesa médica.

Consta no Acórdão nº 9202-005.461, de 24 de maio de 2017, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

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:

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

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;

Complementando a necessidade dessa comprovação, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, em seu art. 73, dispõe que (a) as deduções estão sujeitas à comprovação e (b) deduções exageradas poderão ser glosadas inclusive sem audiência do contribuinte, conforme a seguir reproduzido:

Art.73. Todas as deduções estão sujeitas à 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).

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.

A dedução de despesas médicas da base de cálculo do IRPF relativamente ao próprio tratamento do sujeito passivo e ao de seus dependentes indicados na Declaração de Ajuste Anual é estabelecida na legislação de regência e está sujeita à comprovação ou justificação, e, portanto, podem ser exigidos outros elementos necessários à comprovação do pagamento e/ou da prestação dos serviços a juízo da autoridade fiscal.

A premissa é de que “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção” (art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Para fins de análise do litígio tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária (Parecer PGFN nº 591, de 17 de abril de 2014).

Está registrado no Acórdão da 4ª Turma DRJ/POA/RS nº 10-49.589, de 11.04.2014, e-fls. 48-50:

Em princípio, o recibo contendo todos os requisitos exigidos pela legislação é documento suficiente para comprovar a realização da despesa médica. Entretanto, com fundamento no artigo 73, caput e § 1º, [RIR, de 1999], pode a autoridade fiscal, visando formar sua convicção sobre o assunto, solicitar elementos adicionais de provas, tais como cópia de cheque extraída imediatamente após a emissão do documento ou depois da compensação, comprovante de depósito na conta do prestador dos serviços, comprovante de transferências eletrônicas de fundos, transferência interbancárias, comprovante de transmissão de ordem de pagamento, ou, no caso de pagamento efetuado em dinheiro, extrato bancário que demonstre a realização de saque em data e valor coincidente ou aproximado em relação aos pagamentos em

questão, podendo também o interessado apresentar outros elementos que julgar convenientes, desde que surtam os devidos efeitos legais. [...]

Como solução alternativa, o interessado poderia demonstrar a realização do serviço através de cópias de exames, laudos, requisições, prontuários, fichas de atendimento ou outros documentos de natureza similar, vinculados diretamente aos tratamentos informados, que servissem de sustentação ao conteúdo dos recibos. Nada foi juntado ao processo nesse sentido.

Quando se tem a finalidade de utilizar despesas médicas como dedução, o contribuinte deve ter em mente que o pagamento correspondente não envolve apenas ele e o profissional de saúde, mas também a Administração Tributária. A inclusão de tais despesas na declaração de ajuste anual nada mais é do que um benefício para o impugnante, haja vista que as referidas despesas reduzem a base de cálculo do imposto devido.

O Recorrente apresenta os seguintes documentos referentes ao ano-calendário de 2009:

- Declaração do Dr. Mario Severiano Duarte de Barros indicando o CID e valor recebido em espécie no total de R\$14.100,00 no período de tratamento de janeiro a dezembro do ano-calendário de 2009, e-fl. 70;

- Recibos Médicos do Dr. Mario Severiano Duarte de Barros, e-fls. 71-82; e

- Boletim de Inspeção Médica Secretaria de Estado de Saúde e Defesa Civil do Estado do Rio de Janeiro com Parecer Médico, e-fls. 96;

A apresentação de recibo não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais relativos às despesas médicas. São condições para a dedução de despesas médicas da base de cálculo do IRPF a comprovação da efetividade do serviço e do pagamento, sob pena de ser mantida a respectiva glosa. Incabível, portanto, a dedução de despesas médicas, quando as respectivas provas não logram o convencimento acerca da efetiva prestação do serviço, tampouco do pagamento correspondente.

Conforme preceitua a legislação de regência, cabe ao Recorrente provar que faz jus às deduções de despesas médicas da base de cálculo do IRPF pleiteadas na Declaração de Ajuste Anual, porém no presente caso não foi aportada aos autos qualquer prova que confirmasse a efetividade do gasto com a despesa médica, tais como extratos bancários em que se pudesse aferir eventual correlação entre saques nas contas bancárias e os valores constantes dos recibos, no caso de pagamentos em espécie a despeito dos esclarecimentos em sede de decisão de primeira instância.

O Recorrente não apresenta um conjunto probatório robusto correspondente que comprove a efetividade do pagamento das despesas médicas e não restou evidenciado o pagamento correlato ou o efetivo desembolso por parte do Recorrente. Com efeito, a apresentação tão somente de recibos, no presente caso, não é suficiente para suprir a falta de comprovação dos correspondentes pagamentos. Compulsando o conjunto probatório, verifica-se que os extratos bancários sem correspondência em valor e datas dos recibos apresentados não comprove a dedução pleiteada na Declaração de Ajuste Anual. O fato da disponibilidade financeira por si só não comprove o pagamento da prestação de serviços médicos.

No curso do processo o Recorrente teve oportunidade de produzir o acervo-fático probatório de suas alegações. Entretanto, as divergências apontadas na peça de defesa não estão

comprovadas, pois não foram apresentadas evidências robustas com força probante conjuntural das despesas médicas. Logo, não cabe razão ao Recorrente.

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). Ademais, o Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”.

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF e Súmula CARF nº 2).

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de julho de 2015).

Dispositivo

Em assim sucedendo voto em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva