



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13964.720320/2016-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-004.851 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 29 de junho de 2023
Recorrente DANIEL MARTINS DA SILVA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2014

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA. IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. IMPOSSIBILIDADE. FORMA DE TRIBUTAÇÃO DIVERSA NAS DECLARAÇÕES DOS CÔNJUGES.

São dedutíveis os pagamentos efetuados pelos contribuintes a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, desde que devidamente comprovados. A despesa médica do casal somente será dedutível na declaração de ajuste anual de um dos cônjuges caso as declarações de ajuste anual apresentadas tanto pela mulher quanto o seu marido estejam no modelo completo.

IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA. IRPF. ALTERAÇÃO DA FORMA DE TRIBUTAÇÃO APÓS A ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. IMPOSSIBILIDADE APÓS A DATA FINAL DE APRESENTAÇÃO. SUMULA CARF N. 86

A escolha da forma de tributação é uma opção do contribuinte, a qual se torna definitiva com a apresentação da Declaração de Ajuste Anual (DAA). Desse modo, é permitida a retificação da declaração de rendimentos visando à troca de opção por outra forma de tributação, somente até a data final de apresentação da DAA no exercício.

REGIMENTO INTERNO DO CARF - APLICAÇÃO § 3º, ART. 57

Quando o Contribuinte não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida, esta pode ser transcrita e ratificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Presidente e Relator(a)

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 67 e ss.), interposto contra o Acórdão de Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (e-fls. 51 e ss.) que considerou, por unanimidade de votos, improcedente a Impugnação do contribuinte apresentada diante de Notificação de Lançamento (e-fls. 06 e ss.), lavrada pela constatação de Dedução Indevida de Despesas Médicas.

Por 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 o contribuinte, acima identificado, foi lavrada Notificação de Lançamento – Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, fls. 06/11, relativo ao ano-calendário de 2014, exercício de 2015, para formalização da redução do imposto a restituir de R\$ 9.341,73 para imposto a restituir ajustado de R\$ 3.937,98.

A infração apurada pela Fiscalização, relatada na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 08/09, foi:

Dedução Indevida de Despesas Médicas.

Glosa do valor de R\$ *****19.650,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução, conforme abaixo discriminado.

Seq.	CPF/CNPJ	Nome / Nome Empresarial	Cod.	Declarado	Reembolsado	Alterado
01	93.508.141/0001-09	CLINICA MEDICA DR NILO FRANTZ L	021	17.010,00	0,00	4.350,00
02	01.325.144/0001-80	M.A.R.-MEDICOS ANESTESIOLOGISTA	021	800,00	0,00	0,00
03	12.321.273/0001-17	GERTA FRANTZ HOME CARE LTDA	021	6.190,00	0,00	0,00

Folha de Continuação da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal

Glosa de R\$ 19.650,00 referente a despesas de não dependente (Sra Daniela Piuco da Silva), sem previsão legal para dedução.

Inconformado com a exigência, a qual tomou ciência em 11/05/2016, fl. 34, o contribuinte apresentou impugnação em 30/05/2016, fls. 03 e 12, com as alegações abaixo:

Referência: Notificação de Lançamento nº 2015/703771889022453.

DANIEL MARTINS DA SILVA, CPF: 030.104.839-88, não se conformando com a notificação de lançamento em referência, vem apresentar a presente impugnação nos termos dos artigos 14 a 17 e 23 do Decreto 70.235/72 com alterações introduzidas pelas Leis nº 8.748/93 e nº 9.532/97, pelos motivos a seguir expostos:

Infração: DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS
CPF / CNPJ: 93.508.141/0001-09 - CLÍNICA MÉDICA DR NILO FRANTZ LTDA - EPP.
Valor da infração: R\$ 12.660,00. Estou questionando o valor de R\$ 12.660,00.
- O valor contestado refere-se a despesas médicas do próprio declarante.

Infração: DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS
CPF / CNPJ: 01.325.144/0001-80 - M.A.R.-MÉDICOS ANESTESIOLOGISTAS REUNIDOS SOCIEDADE SIMPLES.
Valor da infração: R\$ 800,00. Estou questionando o valor de R\$ 800,00.
- O valor contestado refere-se a despesas médicas do próprio declarante.

Infração: DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS
CPF / CNPJ: 12.321.273/0001-17 - GERTA FRANTZ HOME CARE LTDA.
Valor da infração: R\$ 6.190,00. Estou questionando o valor de R\$ 6.190,00.
- O valor contestado refere-se a despesas médicas do próprio declarante.

Eu, DANIEL MARTINS DA SILVA, brasileiro, casado, bancário, portador da cédula de identidade nº 3.173.701 e do CPF 030.104.839-88, venho, por meio desta, trazer informações para subsidiar defesa em notificação de lançamento nº 2015/703771889022453.

Após nosso casamento, em 23.05.2009, pelo Regime de Comunhão Universal de Bens, com Daniela Piuco da Silva, CPF 032.933.349-62, conforme demonstra Certidão acostada ao processo, decidimos, desde o início, em gerar um filho. Contudo, não obtivemos sucesso, em um primeiro momento. Fizemos todo tipo de tratamento, para ambos, bem como consultamos diversos médicos. Contudo, em dezembro de 2013, fizemos uma consulta ao Dr. Nilo Frantz, em Porto Alegre, um grande especialista em reprodução humana, que nos orientou em fazermos uma FIV (Fertilização In Vitro). Não tínhamos nenhum problema, mas como não conseguíamos "engravidar", disse que seria a melhor alternativa e a mais eficaz.

Desta forma, no início de 2014, começamos a fazer o tratamento, minha esposa e eu, com medicação e acompanhamento médico. Em março de 2014, colhemos os materiais genéticos de minha esposa e meu, para a fecundação do óvulo para depois inserir dentro do útero de minha esposa.

Na primeira tentativa, não logramos êxito. Fizemos novos exames, até com geneticistas, que não obteve nenhum resultado conclusivo. Foi aí que fizemos nova tentativa, em 16.09.2014, o qual obtivemos êxito, vindo a nascer nosso filho Lucas Piuco da Silva, em 26.05.2015.

Assim, informo que os valores para tratamento de Fertilização In Vitro foram para gerar um filho em comum, bem como o tratamento foi para ambos (minha esposa e eu).

Ainda, informo que, conforme declarações dos fornecedores de serviço para o tratamento de FIV, NF de Gerta Frantz Home Care: n 1073, Nota Fiscal de Serviço, emitida em 07.02.2014, no valor de R\$ 6.190,00, em nome de Daniel Martins da Silva, NF de Clínica Médica Nilo Frantz: n.ºs. 21587 (emitida em 07.02.2014, valor de R\$ 1.340,00); 21927 (emitida em 25.03.2014, valor de R\$ 1.720,00); 21761 (emitida em 03.03.2014, valor de R\$ 9.600,00), em nome de Daniel Martins da Silva, bem como NF de MAR (Médicos Anestesiologistas Reunidos): n 17792 (emitida em 07.02.2014, no valor de R\$ 400,00) e 17818 (emitida em 03.03.2014, no valor de R\$ 400,00), todas em nome de Daniel Martins da Silva.

Ademais, conforme demonstra extrato de fatura de cartão de crédito, bem como de conta corrente, todas em nome de Daniel Martins da Silva, demonstra que o pagamento foi feito por mim, e que o tratamento era para ambos gerar um filho em comum.

Desta feita, e por todas as explicações acima, requeiro deferimento no pedido e que a glosa seja verificada e o valor integral (residual, já que fora liberado R\$ 4.492,05 em 16.05.2016) seja liberada na conta corrente do contribuinte Daniel Martins da Silva, informada na Declaração de Imposto de Renda.

Aos autos foram anexados os documentos de fls. 05/33.

É o Relatório.

A decisão de primeira instância, proferida com dispensa da ementa, conforme determinação contida na Portaria RFB nº 2.724, de 27 de setembro de 2017, manteve o lançamento do crédito tributário exigido.

Cientificado da decisão de primeira instância em 07/02/2018 (e-fls. 64), o sujeito passivo interpôs, em 08/03/2018 (e-fls. 67), Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que os documentos apresentados comprovam as despesas realizadas pelo casal em procedimento de saúde e são dedutíveis, independentemente do modelo de declaração apresentada pelo cônjuge do recorrente. Alega ofensa a Princípios Constitucionais, por considerar que a multa aplicada pela autoridade fiscal possui caráter confiscatório, teria havido violação ao princípio da legalidade e que caberia a aplicação do princípio da proporcionalidade

É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Ricardo Chiavegatto De Lima - Relator(a)

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

O litígio recai sobre glosa de dedução indevida de despesas médicas no valor de R\$19.650,00.

Cumpridos os requisitos legais para a apresentação do recurso, o qual encontra-se tempestivo, o mesmo deve ser conhecido.

Destaque-se que os argumentos preliminares e meritórios se confundem na peça recursal e, dessa forma, serão analisados em conjunto.

Observa-se que o ora recorrente traz em seu recurso argumentos não presentes na impugnação. Necessário destacar, entretanto, que **argumentos aduzidos apenas em sede de recurso voluntário** não devem ser conhecidos, em respeito às normas que regem o processo administrativo fiscal. Tanto os argumentos quanto as provas documentais devem ser apresentados na impugnação, **precluindo o direito** de o sujeito passivo fazê-lo em outro momento processual, cf. disposto no Decreto nº 70.235/1972, art. 16, inciso III e § 4º.

Trata-se de seu entendimento de que teria havido **ofensa a Princípios Constitucionais**, que por não ter sido apresentado em sede impugnatória, consolidou-se sua **preclusão** e não deve então ser apreciados para formação da convicção decisória da presente lide, com base legal no mesmo dispositivo legal acima apontado.

Tendo em vista que o recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, 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, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

Voto

...

DEDUÇÃO COM DESPESAS MÉDICAS

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 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).

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.

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.

Analisando-se toda a documentação e alegações contidas no processo, constata-se que de fato esposa do autuado se submeteu ao tratamento de fertilização assistida na correspondente clínica, não tendo restado nos autos qualquer dúvida em relação a isso.

Ademais, é mister esclarecer que nestes casos cuja despesa médica teve como objetivo a gravidez, não há como individualizar o gasto, ou seja, não se pode imputar a despesa médica como sendo apenas da mulher, muito menos atribuir exclusivamente ao marido o efetivo gasto com tal tratamento.

Na verdade esse tipo de despesa médica pertence ao casal, independente de qual deles emitiu o cheque, DOC, repassou o dinheiro em espécie ou qualquer outra forma de pagamento. Também não há que se cogitar em favor de quem teria sido emitido o recibo e/ou nota fiscal do serviço, pois a responsabilidade da despesa continuaria sendo do casal.

Ao observarmos os comprovantes trazidos ao processo, constata-se que o gasto foi devidamente comprovado.

Contudo, importa ressaltar que a supracitada despesa médica do casal somente será dedutível na declaração de ajuste anual de um dos cônjuges caso as declarações de ajuste anual apresentadas tanto pela mulher quanto o seu marido estejam no modelo completo. (ora grifado)

Verificando-se a declaração de ajuste anual apresentada pelo interessado, constata-se que o impugnante deduziu o total da despesa médica correspondente ao citado tratamento de fertilização assistida. Então, o seu cônjuge não poderia ter apresentado declaração de ajuste anual no modelo simplificado. (ora grifado)

Ressalte-se que através de pesquisa realizada junto aos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil constatamos que o cônjuge do dependente/contribuinte cujo CPF é 032.933.349-62 apresentou declaração de ajuste

anual para o exercício 2015 no modelo simplificado, tendo se beneficiado do desconto padrão previsto em lei. Vale aqui destacar que esse desconto substitui toda e qualquer dedução de despesa, como: dependentes, instrução, médica, entre outras, estando o contribuinte livre de qualquer comprovação relativa àquele desconto.

A Solução de Consulta nº 20 de 2009 da Divisão de Tributação da SRRF/8ºRF dispõe que: “as despesas médicas dedutíveis restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte para o seu próprio tratamento ou o de seus dependentes. Sendo assim, as despesas com a **FERTILIZAÇÃO "in VITRO"** realizadas na mulher com a finalidade de obtenção da gravidez, não podem ser deduzidas pelo marido quando esta apresentar declaração em separado no Modelo Simplificado.”

Ademais, a Solução de Consulta nº 50 de 2009 da Divisão de Tributação da SRRF/7ºRF afirma que: “Os pagamentos efetuados com tratamento médico-hospitalar na **FERTILIZAÇÃO "in VITRO"** com a finalidade de obtenção da gravidez, são dedutíveis na declaração de ajuste anual de um dos cônjuges, desde que ambos optem pelo Modelo Completo e comprovem o dispêndio dos honorários médicos e despesas hospitalares, com o respectivo recibo de pagamento.”

SOLUÇÃO DE CONSULTA N 50, DE 9 DE JUNHO DE 2009

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF

Ementa: Dedução. Despesas Médicas e Hospitalares. Fertilização "In Vitro". Os pagamentos efetuados com tratamento médico-hospitalar na fertilização "in vitro" com a finalidade de obtenção da gravidez, são dedutíveis na declaração de ajuste anual de um dos cônjuges, desde que ambos optem pelo Modelo Completo e comprovem o dispêndio dos honorários médicos e despesas hospitalares, com o respectivo recibo de pagamento.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.250, de 1995, artigo 8º, inciso II, letra "a", e parágrafo 2º; Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), art. 80; Instrução Normativa SRF nº 15, de 2001, arts 43, § 2º, e 46.

Portanto, o contribuinte não faz jus à dedução requerida de R\$ 19.650,00, devendo ser mantida a dedução indevida de despesas médicas apurada pela fiscalização.

Da conclusão

Por todo exposto, VOTO por julgar IMPROCEDENTE a presente impugnação.

...

Saliente-se por fim que não é mais possível **trocar a forma de tributação** (opção exercida pelo contribuinte), ou seja, não é mais possível apresentar uma declaração utilizando o desconto simplificado para substituir uma declaração apresentada utilizando as deduções legais ou vice-versa, após o fim do prazo final para entrega da declaração do exercício, no caso 30/04/2014 (IN RFB n. 1500 de 29/10/2014). Acrescente-se a citação da súmula CARF n. 86, cristalinamente elucidativa acerca do assunto:

Súmula CARF nº 86:

É vedada a retificação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física que tenha por objeto a troca de forma de tributação dos rendimentos após o prazo previsto para a sua entrega. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Verifica-se portanto que, apreciados e afastados todos os argumentos apresentados pelo contribuinte, não há motivo para retificação da Decisão *a quo* devidamente proferida.

Dispositivo

Isso posto, voto em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima