



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19647.020089/2008-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2003-004.349 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 26 de outubro de 2022
Recorrente LUIZ PAULO SAMPAIO PIRES DE CASTRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA. IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

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 dedução das despesas médicas é condicionada a que os pagamentos sejam devidamente comprovados com documentação idônea que indique o nome, endereço e número de inscrição no CPF ou CNPJ de quem os recebeu, ou ainda com documentação correlata pertinente, comprovando o efetivo dispêndio correlato. Falta de comprovação do efetivo pagamento.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA. IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO. SUMULA CARF 180.

Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais.

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 negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima, Wilderson Botto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 89 e ss.), interposto contra o Acórdão de Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (e-fls. 70 e ss.) que considerou, por unanimidade de votos, improcedente a Impugnação do contribuinte apresentada diante de Notificação de Lançamento (e-fls. 5 e ss.), lavrada pela constatação de Dedução Indevida de Despesas Médicas.

Adoto o Relatório da DRJ, abaixo transcrito, por esclarecer os fatos ocorridos.

Em desfavor do contribuinte acima identificado foi emitida notificação de lançamento (fls. 5 a 8), relativamente ao ano-calendário de 2004, na qual foi apurado crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), acrescido de multa e juros, conforme demonstrativo abaixo:

Demonstrativo do Crédito Tributário	Valores (R\$)
IRPF Suplementar (Sujeito à Multa de Ofício)	3.466,81
Multa de Ofício (75%)	2.600,10
Juros de Mora	1.625,93
Valor do Crédito Tributário Apurado	7.692,84

2. Anteriormente, o interessado havia declarado saldo de imposto a pagar no valor de R\$ 174,88 (fl. 8).

3. De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 7), referido lançamento decorreu de dedução indevida de despesas médicas no valor de R\$ 12.606,60, como esclarecido pela autoridade lançadora:

“(…)

Glosa de R\$ 12.606,60 deduzidos como despesas médicas, desde que o contribuinte, apesar de intimado não comprovou o efetivo pagamento nem apresentou a documentação: N. Fiscal da Clínica Malba Bertino, R\$ 1.800,00; N. Fiscal da ODONTOS, R\$ 6.428,00; Golden Cross, R\$ 4.378,60.

O valor retido pela FUNDAJ, R\$ 3.833,94, foi deduzido como despesa médica com código 09.

“(…)” (imagem de texto retirada da notificação de lançamento)

4. Irresignado, o contribuinte apresenta impugnação (fls. 2 a 4) com fundamento nas alegações a seguir:

“(…)”

O contribuinte, ora notificado prestou todos os esclarecimentos solicitados. Porém, sob o singelo argumento de que os recibos apresentados não se prestariam a comprovar as deduções realizadas, foi expedida a notificação ora combatida.

- Quanto à Waldeck Arruda Júnior foram pagos R\$.5.000,00 (cinco mil reais) que correspondem a tratamento dentário realizado em etapas por vários meses, sendo este

valor representativo do somatório dos serviços prestados ao longo do ano. Desse modo apesar de passar um único recibo, na realidade o prestador recebeu à medida que iam sendo executados os serviços odontológicos, sem a utilização de sistema bancário, ou seja, à vista em dinheiro;

- Quanto à Malba Albertino, também à medida que os serviços eram realizados, os pagamentos foram efetuados, sem a utilização de sistema bancário, ou seja, à vista em dinheiro, estes inclusive com recibos individualizados. Neste caso, só há um equívoco que está consubstanciado no valor apontado do serviço que foi de R\$.600,00 (seiscentos) e não de R\$.800,00 (oitocentos) como informado na DIPF - 2005. Assim, houve uma dedução a maior de R\$.200,00 (duzentos reais);

- Quanto à Odontos Unidade Odontológica é o mesmo caso apontado no primeiro item retro;

- Quanto à Clínica Malba Bertino Ltda é o mesmo caso do segundo item retro (vide documento anexado 02);

- Quanto à Fundação Joaquim Nabuco, os pagamento são descontados em folha de pagamento e não através de cheques e depósitos bancários. Desse é só fazer a confrontação da DIRF da fonte pagadora com a DIPF do fiscalizado;

- Quando ao item Golden Cross ocorreu de fato outro equívoco no preenchimento das deduções DIFP, tendo sido informado em duplicidade as despesas com seguro saúde, haja vista que o seguro da Golden é pago descontado em folha (contra-cheque).

Acontece, todavia que a solicitação para apresentação de cópia de microfilmes de cheques e ou de depósito bancário não poderá ser atendida nos moldes como exigido pelo Sr.Fiscal para comprovação da vinculação do pagamento, tendo em vista que os pagamentos foram efetuados em espécie e em parcelas à medida da execução dos serviços, conforme acima exposto.

Por outro lado há sim como o Sr.Fiscal comprovar a efetiva prestação dos serviços, uma vez que em todas as intervenções médicas realizadas há registros de tais ocorrências o que elide por si só a cobrança. Ocorre que a fiscalização se ateve a solicitar apenas recibos não requerendo outros registros necessários à comprovação da **efetiva prestação dos serviços**. Este posicionamento colide com entendimento da própria casa a teor do seguinte acórdão, *verbis*:

Sendo assim, é totalmente descabida a presente notificação uma vez que a fiscalização não exauriu todas as diligências indicadas no próprio acórdão em que se fundamenta o entendimento doméstico nem tampouco facultou ao impugnante o exercício do seu amplo direito de defesa garantido constitucionalmente para apresentação dos registros médicos comprovadores da efetiva prestação dos serviços.

(...)

Caso V.Sa. entenda ser necessária a apresentação de registros médicos bem como da necessidade da ouvida dos prestadores de serviços para comprovar as alegações acima declinadas que se digne a intimar-lhes para evitar imputações equivocadas e generalistas como a que ora se apresenta.

(...)” (imagem de texto retirada da peça impugnatória)

4.1 Para reforçar suas teses, a defesa cita jurisprudência administrativa.
É o relatório.

A decisão de primeira instância foi proferida com a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2004

DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DESPESAS MÉDICAS. CONDIÇÕES.

Somente são dedutíveis, para fins de apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, as despesas médicas pagas em benefício do contribuinte titular ou de seus dependentes, desde que comprovadas mediante documentação hábil e idônea. A legislação tributária não confere aos recibos valor probante absoluto, sendo permitido à fiscalização exigir elementos adicionais de prova que demonstrem a efetividade do pagamento e da realização do serviço.

Ciente do acórdão da DRJ em 06/12/2012 (e-fl. 80), o(a) contribuinte, em 03/01/2013 (e-fl.89), apresentou recurso voluntário, no qual alega, em apertado resumo, que está caracterizada a tempestividade do recurso voluntário e que os recibos e documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas. Repisa integralmente seus argumentos impugnatórios.

É o relatório.

Voto

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

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

A lide remanescente versa sobre glosa de dedução indevida de despesas médicas no valor de R\$8.028,00.

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

De pronto, comungando com a decisão proferida pelo Colegiado Julgador de Primeira Instância, confirmo e adoto, com base no **§ 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF**, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, os fundamentos e razões de decidir da Decisão Recorrida, a seguir transcrita em essência e em seus contrapontos necessários e **ora grifado**:

Voto

5. ...

6. Inicialmente, deve-se esclarecer que não foram objeto de glosa as despesas com saúde declaradas (fl. 65 – pesquisa no Portal IRPF) como pagas aos profissionais pessoas físicas Waldeck Lemos de Arruda Junior (R\$ 5.000,00) e Malba Bertino (R\$ 800,00) e à Fundação Joaquim Nabuco (R\$ 3.833,94). Tais gastos somam R\$ 9.633,94, justamente a parcela acatada pela fiscalização, conforme tela do Portal IRPF de fl. 68. Dessa forma, não serão apreciadas as alegações em torno dos referidos pontos em virtude da ausência de lide.

6.1 Cabe registrar que o contribuinte admite um excesso de R\$ 200,00 na dedução relativa à profissional Malba Bertino. Porém, por impossibilidade de agravamento da exigência inicial por este órgão administrativo de julgamento, não será glosada tal diferença. De se destacar o esgotamento do prazo decadencial (ano-calendário de 2004) para um eventual lançamento da autoridade fiscal.

7. Quanto ao plano de saúde Golden Cross (R\$ 4.378,60), o declarante acata a glosa. Por conseguinte, trata-se de matéria não impugnada, tornando-se definitiva no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, na forma do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

8. Logo, **trata-se de lide restrita à glosa de despesas médicas, por não apresentação de notas fiscais e falta de comprovação do efetivo pagamento às clínicas Malba Bertino e Odontos.**

9. Nesse contexto, cumpre transcrever o art. 80, § 1º, incisos II e III, do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99), aprovado pelo 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 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):

(...)

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;” (grifos acrescentados) – [grifos no texto original]

9.1 Observa-se que a documentação comprobatória das despesas com saúde, para efeito de dedução da base de cálculo do imposto, deve necessariamente identificar o beneficiário do tratamento e conter nome, endereço e CPF ou CNPJ do prestador do serviço. Alternativamente, o contribuinte pode indicar como prova o cheque nominativo utilizado como meio de pagamento de tais gastos.

10. Com o intuito de comprovar os dispêndios com saúde, o **impugnante traz ao processo recibos** das pessoas jurídicas citadas (fls. 48 a 54), **juntamente com declaração** do contabilista da Clínica Dermatológica Malba Bertino (fl. 11). **Alega que os pagamentos foram efetuados em espécie.**

11. Contudo, ainda que cumpridos todos os requisitos formais enumerados, destaca-se que a legislação tributária não confere aos recibos valor probante absoluto. A tônica do art. 80, § 1º, inciso III, do RIR/99, é a especificação e comprovação dos pagamentos. Tanto que admite o cheque nominativo como documento comprobatório, por ser prova cabal de transferência de numerários. Entretanto, mesmo o cheque pode ser submetido à justificação, quando dúvidas razoáveis acudirem ao Fisco sobre a efetiva prestação do serviço, que se constitui no substrato material da dedução.

12. Registre-se que, para fins de dedução, o ônus da prova é do sujeito passivo, cabendo a este apontar documentação suficiente para dirimir os questionamentos acerca do fato informado em sua declaração de ajuste, consoante o art. 73 do RIR/99:

“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)."

12.1 Por conseguinte, **à fiscalização é permitido exigir elementos adicionais de prova.** No presente caso, o contribuinte foi intimado (fl. 30) a apresentar documentação capaz de evidenciar o pagamento das despesas com saúde, a exemplo de cópias de cheques, comprovantes de depósitos e extratos bancários com indicação dos saques utilizados para cobrir os gastos. Nada foi juntado ao processo nesse sentido. **A defesa apenas anexa a declaração do contabilista da Clínica Dermatológica Malba Bertino (fl. 11) com o objetivo de reafirmar os pagamentos informados. Porém, tal papel possui, na essência, o mesmo grau probante dos recibos, sem acrescentar robustez ao conjunto probatório.**

13. Cumpre frisar que esta Turma de Julgamento possui jurisprudência no sentido de acolher a comprovação da dedução de despesas médicas por intermédio de nota fiscal. Assim, por se tratar de despesas com pessoa jurídica, poderia a defesa ter apresentado as notas fiscais correspondentes aos tratamentos realizados.

14. O impugnante aduz que teria como comprovar a efetiva prestação do serviço através de registros das intervenções médicas. Acrescenta que tal documentação não foi solicitada pela fiscalização resultando em ofensa à ampla defesa. Por fim, sugere que, caso haja necessidade de apresentação dos registros médicos, sejam intimados os profissionais correspondentes.

14.1 De fato, é entendimento pacífico nesta Turma de Julgamento acatar a dedução de despesas médicas na hipótese de o interessado demonstrar a realização do serviço através de cópias de exames, laudos, requisições, prontuários, fichas de atendimento ou outros documentos de natureza similar que acresçam robustez ao conjunto probatório para servir de sustentação ao conteúdo dos recibos.

14.2 No entanto, **deve ser destacado que a ação fiscal constitui fase de natureza inquisitória, não cabendo falar em cerceamento do direito de defesa durante a etapa de lançamento do crédito tributário,** na qual o Auditor-Fiscal fará, se for o caso, as diligências que entender necessárias. Nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972, *“a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”*, trata-se de momento em que poderá ser exercido plenamente o direito de defesa, no qual serão considerados os motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e as provas apresentadas.

14.3 Como se vê, todos os documentos de posse do contribuinte que servissem de prova para fatos alegados deveriam ser carreados aos autos por oportunidade da interposição da impugnação. Não procede, pois, o argumento de que não foram apresentados os registros médicos por falta de solicitação da autoridade lançadora.

14.4 No tocante **à solicitação de documentos, por parte da Receita Federal, junto aos profissionais de saúde,** como indicado pela defesa, **convém informar que se constitui em obrigação acessória sob responsabilidade do contribuinte manter em boa guarda a documentação comprobatória** dos fatos informados como dedução na declaração de ajuste, como se extrai dos arts. 73, *caput*, e 797 do RIR/99:

“Art. 797. É dispensada a juntada, à declaração de rendimentos, de comprovantes de deduções e outros valores pagos, obrigando-se, todavia, os contribuintes a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras, quando estas julgarem necessário (Decreto-Lei nº 352, de 17 junho de 1968, art. 4º).” (grifos acrescidos) – [grifos no texto original]

14.5 Desse modo, não pode o autor se eximir da incumbência de fundamentar documentalmente a defesa mediante solicitação vaga de diligência, especialmente no caso de deduções, por ser seu o ônus da prova.

15. Esclareça-se **que a autuação não possui como fundamento a falsidade documental, mas a falta de comprovação da efetividade do pagamento e da**

prestação do serviço, em decorrência da imprestabilidade dos recibos, apresentados isoladamente, para fruição do benefício fiscal.

16. 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. Por essa razão, deve conservar, além dos recibos, outros meios probantes do pagamento e da realização do serviço. Nesse contexto, o Código Civil, instituído pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, ao dispor sobre provas em seu art. 219, afirma que o teor de documentos assinados (recibos) guarda presunção de veracidade somente entre os próprios signatários, sem alcançar terceiros (Administração Tributária) estranhos ao ato:

*“Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados **presumem-se verdadeiras em relação aos signatários**. – [grifos no texto original]*

Parágrafo único. Não tendo relação direta, porém, com as disposições principais ou com a legitimidade das partes, as declarações enunciativas não eximem os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las.” (grifos acrescidos) – [grifos no texto original]

17. Em relação **aos julgados administrativos** indicados pela defesa, vale frisar **que não têm o condão de vincular** esta instância de julgamento. Para que se constituam em normas complementares da legislação tributária, as decisões administrativas necessitam de eficácia normativa a ser atribuída por lei, como determina o art. 100, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Sobre o tema, observe-se a interpretação disposta no Parecer Normativo CST nº 390, de 1971:

“(…)

3 - Necessário esclarecer, na espécie, que, embora, o Código Tributário Nacional, em seu art. 100, inciso II, inclua as decisões de órgãos colegiados na relação das normas complementares à legislação tributária, tal inclusão é subordinada à existência de lei que atribua a essas decisões eficácia normativa. Inexistindo, entretanto, até o presente, lei que confira a efetividade de regra geral às decisões dos Conselhos de Contribuintes, a eficácia de seus acórdãos limita-se especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

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

17.1 Dessa maneira, na ausência de lei atribuindo eficácia normativa às referidas decisões, o entendimento nelas exarado, ainda que sirva de reforço para uma determinada tese, produz efeitos apenas entre as partes envolvidas no litígio específico, não se estendendo genericamente a outros casos.

18. Pelos citados motivos e com alicerce no **princípio da livre convicção do julgador na apreciação da prova, gravado no art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972**, ratifica-se a glosa de despesas médicas por falta de comprovação da efetividade do pagamento e da realização do serviço.

19. De todo o exposto, voto pela improcedência da impugnação para manter o crédito tributário exigido, com juros atualizados nos termos da legislação de regência.

Não deve ser negligenciado que a **valoração das provas** pelas Autoridades Julgadoras Administrativas é livre, com base no Decreto 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal – PAF. Senão, veja-se o Artigo 29 do citado Decreto:

Art. 29. **Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção**, podendo determinar as diligências que entender necessárias. (ora grifado)

Ressalte-se em complemento que, na espécie, **foi solicitada a efetiva comprovação dos pagamentos**, cf. Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal da Notificação de Lançamento (e-fls. 07), sendo insuficiente a simples apresentação de recibos. E nesse sentido, impende, neste momento, a citação da recentíssima Sumula deste Egrégio Conselho, de número 180:

Súmula CARF n.º 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.

Acórdãos Precedentes: 9202-007.803, 9202-007.891, 9202-008.004, 9202-008.063, 9202-008.311, 2202-005.320, 2301-006.449, 2301-006.652, 2202-005.318, 2202-005.838, 2401-007.368 e 2401-007.393.

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 negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima.