



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10840.720357/2008-35
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-003.441 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 28 de julho de 2021
Recorrente MARGARET DE CASTRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PAF. ALEGAÇÃO NULIDADE. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Somente são considerados nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, não havendo se falar em nulidade nas hipóteses em que a autoridade julgadora de 1ª instância analisa devidamente os documentos e os considera insuficientes para fins de comprovação das deduções de despesas médicas.

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO. RECIBOS. DECLARAÇÕES. REQUISITOS LEGAIS ATENDIDOS.

Os recibos, declarações e outros documentos equivalentes que são fornecidos por profissionais de saúde e que atendam aos requisitos previstos na legislação de regência podem ser considerados como documentos hábeis e idôneos para fins de comprovação de deduções realizadas a título de despesas médicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para restabelecer a dedutibilidade das despesas médicas no montante de R\$ 15.080,00, relativas aos serviços médicos prestados pelas profissionais Patricia Zanon Justitiano Zaneta, Deise Simone Rauber Antonini e Daniela Puerta Martinelli. Vencidos os conselheiros Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente) e Ricardo Chiavegatto de Lima, que lhe negaram provimento. Em relação à preliminar, votaram pelas conclusões os conselheiros Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, Ricardo Chiavegatto de Lima e Wilderson Botto.

(documento assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

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

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração que tem por objeto crédito tributário de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF relativo ao ano-calendário de 2005, constituído em decorrência da apuração de deduções indevidas realizadas a título de despesas médicas, de modo que o crédito restou apurado no montante total de R\$ 10.077,24, incluindo-se aí a exigência do imposto suplementar, a aplicação da multa de ofício e a incidência dos juros de mora (e-fls. 9).

Depreende-se da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de e-fls. 11/12 que autoridade fiscal entendeu por realizar a glosa das respectivas deduções com base nos motivos abaixo transcritos:

“Dedução indevida de Despesas Médicas.

Glosa do valor de R\$ ***** 18.080,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução.

[...]

COMPLEMENTAÇÃO DA DESCRIÇÃO DOS FATOS

A contribuinte, cuja declaração estava retida em malha fiscal, no parâmetro Despesas Médicas, foi intimada a apresentar comprovantes originais e cópias das despesas médicas.

Em função dos valores envolvidos, a contribuinte foi intimada, via AR, em 20/05/2008, conforme Termo de Intimação Fiscal nº 331/2008, a comprovar a efetividade dos pagamentos, bem como a utilização dos serviços, referentes aos beneficiários:

- 1) PATRICIA ZANON JUSTINIANO ZANETTA CPF 183.356.698-05 R\$ 3.080,00;
- 2) RUY NOGUEIRA COSTA FILHO CPF 004.122.538.44 R\$ 3.000,00;
- 3) DANIELA PUERTA MARTINELLI CPF 312.471.248-00 R\$ 7.400,00;
- 4) DEISE SIMONE RAUBER ANTONINI CPF CPF 773.000.170-53 R\$ 4.600,00;

A contribuinte não apresentou resposta ao Termo de Intimação Fiscal em referência.

Em virtude de a contribuinte não ter comprovado a efetividade dos pagamentos, exigência em conformidade com o artigo 73 do Regulamento do Imposto de Renda/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, é de se glosar o montante de R\$ 18.080,00, conforme valores especificados.

Cabe ressaltar que, conforme reiterados Acórdãos do 1º Conselho de Contribuintes, para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo, sem vinculação do efetivo pagamento, ainda que os emitentes tenham confirmado o atendimento do contribuinte e de seus dependentes.

A prova irrefutável da efetividade dos pagamentos seria possível mediante a apresentação de cópias de cheques ou extratos bancários, nos quais se constatasse os saques efetuados, coincidentes em datas e valores com os recibos apresentados. Se a comprovação é possível e o contribuinte não a faz, porque não pode ou porque não quer, é lícito concluir que tais operações não ocorreram.

O contribuinte deve ter em conta que o pagamento de despesas médicas – caso haja intenção de se beneficiar da dedução na declaração de rendimentos – não envolve apenas ele e o profissional de saúde, mas também o Fisco e, por isso, deve acautelar na guarda de outros elementos de prova da efetividade do pagamento e do serviço, ainda mais quando o valor do pagamento é alto em comparação ao que medianamente se observa. A emissão de recibo de pagamento serve muito bem para quitar um débito e fazer prova contra o credor, mas não para comprová-lo junto a terceiros interessados. O recibo é apenas uma prova simples que pode ser contestada por diversos elementos coletados no decorrer da ação fiscal.”

A contribuinte foi devidamente intimada da autuação fiscal e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 2/8 em que suscitou, pois, os motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e suas razões de defesa, tendo apresentando, ainda, os documentos de e-fls. 15/58.

Em Despacho de fls. 65, a autoridade entendeu por solicitar a anexação do Dossiê Fiscal aos autos tendo em vista que a contribuinte havia apresentado cópias de extratos bancários visando comprovar que os saques efetuados estavam relacionados com as despesas médicas glosadas. A diligência fiscal foi atendida e, a rigor, os documentos de e-fls. 76/94 foram juntados aos autos.

Na sequência, os autos foram encaminhados para a autoridade julgadora de 1ª instância para que a impugnação fosse apreciada e, aí, em Acórdão de e-fls. 96/103, a 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de São Paulo II – SP entendeu por julgá-la improcedente, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2006

ANULAÇÃO DA AÇÃO FISCAL.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

O direito à dedução de despesas é condicionado à comprovação da efetividade dos serviços prestados, bem como dos correspondentes pagamentos, cabendo ao contribuinte, mediante apresentação de meios probatórios consistentes, comprovar a efetividade da despesa médica para afastar a glosa.

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Não configura afronta ao princípio da legalidade a exigência de comprovação da efetividade da prestação dos serviços e do pagamento de despesas médicas consignadas em recibos, por decorrer de expressa disposição legal.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão

pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão aquele objeto da decisão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

A contribuinte foi notificada do resultado da decisão de 1ª instância em 02/02/2012 (e-fls. 107) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de e-fls. 109/, protocolado em 06/03/2012, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento.

E, aí, os autos foram encaminhados a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que o recurso seja apreciado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciar as alegações tais quais formuladas.

Observe, de plano, que a recorrente suscita, em síntese, as seguintes alegações:

(i) Preliminar: Do cerceamento ao direito de defesa:

- Que havia apresentado (i) recibos os quais, aliás, encontram-se em consonância com os requisitos previstos na legislação de regência, (ii) extratos bancários que demonstram o volume de saques em montante superior às despesas médicas, e, ainda, (iii) planilha com a demonstração dos saques realizados mês a mês, sendo que, no caso, a autoridade julgadora de 1ª instância acabou desconsiderando os recibos apresentados porque, no seu entendimento, tais documentos não eram suficientes e consubstanciavam valores expressivos, do que se conclui que, ao não apreciar as provas apresentadas, proferiu decisão com preterição ao direito de defesa.

(ii) Do mérito:

- Que a legislação de regência não dispõe que o contribuinte deve manter, além dos recibos os comprovantes de pagamento, dependendo dos valores das despesas médicas, de modo que se a fiscalização não comprovou nenhum indício de fraude, não poderá desconsiderar os recibos tão somente porque os valores ali consubstanciados são expressivos, sem contar que se as autoridades fiscais pudessem realizar uma valoração subjetiva sobre quais recibos poderiam ser considerado para fins de comprovação de despesas médicas e quais recibos não poderiam sem qualquer prova material ou indiciária de qualquer ilícito, decerto que a insegurança jurídica iria prevalecer; e

- Que a autoridade julgadora deve apreciar as provas trazidas aos autos pela fiscalização e aquelas que são produzidas pelos contribuintes, bem como deve expor as razões de seu convencimento de forma fundamentada, haja vista que o crédito tributário não pode ser exigido enquanto a ocorrência do fato gerador não é comprovada, sem contar que, nos termos do artigo 333, inciso I do Código de Processo Civil de 1973, caberia à autoridade fiscal comprovar a ocorrência do fato gerador, do que se conclui que a afirmativa de que o ônus da prova caberá ao recorrente não encontra respaldo nem na doutrina nem na legislação.

Com base em tais alegações, a recorrente pleiteia pelo provimento do presente recurso voluntário para que a preliminar de nulidade de cerceamento do direito de defesa seja reconhecida ou, subsidiariamente, caso não seja esse o entendimento da turma julgadora, que as alegações de mérito sejam acolhidas para que, no final, a decisão de 1ª instância e a autuação fiscal sejam anuladas.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados.

1. Da análise da alegação preliminar de cerceamento ao direito de defesa

De início, note-se que o que se busca examinar no caso em apreço é se a decisão da autoridade julgadora de 1ª instância foi proferida com preterição ao direito de defesa que, a rigor, e no âmbito do processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal, sendo essa a razão pela qual as decisões administrativas devem sempre ser proferidas em respeito aos princípios do contraditório e ampla defesa, sob pena de serem consideradas nulas em decorrência da falta de elemento essencial à sua formação¹.

A análise que deve ser realizada neste tópico tem por base o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 o qual, aliás, prescreve duas hipóteses de nulidade dos atos praticados no âmbito dos processos administrativos fiscais. Confira-se:

“Decreto nº 70.235/72

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Observe-se que enquanto a regra constante do inciso I se refere a pressuposto subjetivo (agente competente) de atos processuais (atos, termos, despachos e decisões), a regra insculpida no inciso II atende a pressuposto processual de ato decisório, porquanto a obediência ao princípio constitucional da ampla defesa é mandatória em todo o processo administrativo fiscal.

¹ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

De acordo com o artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72, a existência de qualquer ato precedente estará por violar os princípios do contraditório e ampla defesa e acabará maculando o ato decisório posterior, o qual, aliás, deverá ser considerado ineficaz pelo reconhecimento da nulidade. Nas palavras de Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka², a nulidade no processo administrativo apenas deve ser reconhecida por incompetência ou violação ao direito de defesa.

“[A nulidade no processo administrativo fiscal] Só deve ser reconhecida excepcionalmente, quando verificada: a) incompetência do servidor que lavrou praticou o ato, lavrou termo ou proferiu o despacho ou decisão; ou b) violação ao direito de defesa do contribuinte em face de qualquer outra causa, como vício na motivação dos atos (ausência ou equívoco na fundamentação legal do ato de infração), indeferimento de prova pertinente e necessária ao esclarecimento dos fatos, falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte.” (grifei).

Na hipótese do autos, destaque-se que a despeito de a autoridade julgadora de 1ª instância ter disposto inicialmente que os recibos fornecidos pelos respectivos profissionais seriam admitidos como prova idônea dos pagamentos a título de despesas médicas e que essa era a *regra*, o fato é que, posteriormente, a autoridade acabou concluindo que os recibos, ainda que estivessem revestidos de todas as formalidade, não apresentariam valor de prova absoluta e, no caso, a mera apresentação dos respectivos recibos não comprovaria a efetividade dos pagamentos, de modo que apenas as despesas que fossem comprovadas a partir de documentos hábeis e idôneos é que poderiam ser deduzidas. Confira-se, portanto, os trechos a seguir reproduzidos, extraídos das fls. 101 do acórdão recorrido:

“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, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Em princípio, admite-se como prova idônea de pagamentos os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado, desde que contenha os requisitos essenciais previstos em lei. Essa é a regra.

Entretanto, a legislação tributária não dá aos comprovantes, ainda que revestidos de todas estas formalidades, valor probante absoluto. Não há dúvidas de que a efetividade do pagamento a título de despesa médica não se comprova com a mera exibição de recibo, mormente quando o recibo refere-se a serviço prestado de valor bastante expressivo.

Somente são admissíveis, *em tese*, como dedutíveis, as despesas médicas que se apresentarem com a devida comprovação com documentos hábeis e idôneos. Como, também, se faz necessário, quando intimada, a contribuinte comprovar que esta despesa corresponde a serviço efetivamente recebido e pago ao prestador. O simples lançamento na declaração de rendimentos pode ser contestado pela autoridade fiscal.”

A autoridade fiscal tem o dever de buscar a verdade material em razão de estar vinculada à legalidade. É pela verdade material que os fatos e provas são valorados. Quer dizer, é pela “verdade material” que a lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que

² PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito processual tributário: Processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2014, Não paginado.

venha a formar sua livre convicção sobre fatos praticados pelo contribuinte. As lições de Gilson Wessler Michels³ sobre o princípio da verdade material são de todo relevantes e, por isso mesmo, merecem ser aqui reproduzidas:

“A superação da dicotomia entre verdade formal e verdade material não leva, entretanto, à consagração desta última. Com efeito, a verdade absoluta ainda está no campo da utopia, do ideal, fazendo com que a busca do julgador seja antes pela verossimilhança, ou seja, por uma ordem de aproximação e probabilidade; a busca da verdade material demandaria tempo demais, e o resultado final, mesmo assim, continuaria a ser uma mera aproximação da verdade. Sem que se entre no campo dos novos paradigmas da verdade – veiculados por alguns doutrinadores –, certo é que se tem hoje a ideia de um processo necessariamente pontuado por alguns limites – temporais ou materiais – à cognição probatória, mas que supera a distinção entre verdade formal e verdade material, como meio de assecuração de uma decisão produzida em tempo razoável. No processo administrativo, impõe-se a mesma superação. Com o crescente enrijecimento do procedimento – operado por disposições como a que prevê prazos preclusivos para a apresentação de provas –, há que se reconhecer a superveniência de um formalismo moderado para o PAF, voltado ao reconhecimento de que, mesmo nesta esfera, a verdade material é um mito, e que o julgador, na expressiva maioria das vezes, acaba chegando apenas a um juízo de verossimilhança; e este juízo de verossimilhança fica corroborado pela união, a estas limitações de ordem processual, das várias presunções de direito material embutidas na legislação tributária.” (grifei).

De fato, agir em nome da verdade material não equivale a agir em nome da verdade absoluta, porque, como visto, a verdade absoluta se encontra no campo da utopia ou do ideal. Aliás, pela verdade material não se pretende obter a verdade absoluta, quase sempre inatingível. Obtém-se, isso sim, apenas um juízo de verossimilhança ou probabilidade da ocorrência dos fatos.

E ainda que a autoridade julgadora possa realizar a valoração das provas de acordo com o livre convencimento motivado do julgador de acordo com o que dispõe o artigo 29 do Decreto nº 70.235/72⁴, o fato é que o livre convencimento não se confunde com o arbítrio, o que significa dizer, pois, que o julgador não pode, por exemplo, simplesmente discordar do que se encontra previsto na norma legal sem que o faça com argumentos consistentes ou, ainda, indeferir provas ou não examiná-las sem que, do mesmo modo, exponha de forma juridicamente consistente os motivos e fundamentos pelos quais acabou entendendo de forma tal.

O princípio do livre convencimento motivo exige, portanto, que o julgador apresente, com base nas normas jurídicas, justificativas ser razoáveis e lógicas, de forma a permitir a satisfação do processo administrativo. E a partir da análise dos trechos acima reproduzidos, extraídos da decisão ora atacada, é possível afirmar que não isso que ocorreu no caso concreto.

A documentação consubstanciada nos recibos emitidos pelos respectivos profissionais deveria ser examinada pela autoridade julgadora de piso que, a propósito, bem dispôs, de início, que os respectivos recibos eram idôneos para fins de comprovação de despesas

³ MICHELS, Gilson Wessler. Processo Administrativo Fiscal: Anotações ao Decreto n.º 70.235, de 06/03/1972. atual. Florianópolis: 2005, Não paginado.

⁴ Cf. Decreto n. 70.235/72. Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

médicas. Aliás, essa linha de entendimento encontra amparo nos artigos 8º, § 2º, inciso III da Lei nº 9.250/1995, 80, § 1º, inciso III do Decreto nº 3.000/99 e, também, no artigo 97 da Instrução Normativa nº 1.500/2014.

Ora, se é certo que os recibos não apresentam valor probatório absoluto, também é certo que eventuais cópias de transferências bancárias consubstanciadas em TED's ou DOC's também não o são, haja vista que, como visto, a verdade absoluta – que, repita-se, quase sempre é intangível – está no campo da utopia ou do ideal, sem contar que de acordo com o princípio do livre convencimento motivado do julgador previsto no artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, não se deve cogitar da existência de critérios prefixados de hierarquia de provas.

Portanto, se os recibos e/ou declarações são considerados pela legislação de regência como documentos hábeis e idôneos para fins de comprovação das respectivas despesas médicas que lastreiam eventuais deduções da base de cálculo do imposto de renda, é de reconhecer que a autoridade fiscal deveria, no mínimo, ter procedido com a análise dos referidos documentos ou, por outro lado, deveria ao menos ter justificado ou apresentado quaisquer razões ou indícios de que aqueles recibos deveriam ser considerados inidôneos.

E ao assim não proceder, tem-se que a autoridade julgadora de 1ª instância acabou proferindo decisão com preterição ao direito de defesa, haja vista que não examinou os recibos apresentados pela ora recorrente e, portanto, acabou por não apreciar, de maneira adequada, e com observância aos princípios da ampla defesa e contraditório, os argumentos levantados pela contribuinte que, no caso, encontram-se lastreadas tanto nos extratos bancários quanto – e principalmente – nos próprios recibos. Não restam dúvidas de que a decisão ora atacada foi proferida com preterição ao direito de defesa, nos termos do que alude o artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72.

Ocorre que as alegações meritórias levantadas pela recorrente devem ser parcialmente acolhidas, conforme veremos no tópico seguinte, deve-se aplicar, aqui, a regra constante do artigo 59, § 3º do referido Decreto nº 70.235/72⁵ que dispõe que as hipóteses em as alegações meritórias puderem ser decididas a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não pronunciará a nulidade nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Com base nas razões acima expostas, e à luz do artigo 59, § 3º do Decreto nº 70.2345, entendo por rejeitar a preliminar de nulidade por preterição ao direito de defesa e, portanto, passo a analisar as alegações meritórias tais quais formuladas, as quais, segundo a contribuinte, encontram amparo nos documentos colacionados aos autos.

A título de informação, registre-se, por oportuno, que o entendimento por rejeitar a alegação preliminar de nulidade por preterição ao direito de defesa foi acompanhado pelos conselheiros Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, Ricardo Chavegatto e Wilderson Botto apenas pelas conclusões, haja vista que, no entendimento dos referidos julgadores, a autoridade julgadora de 1ª instância analisou devidamente os documentos e acabou considerando-os insuficientes para fins de comprovação das respectivas deduções de despesas médicas, de modo que, no caso, não houve qualquer nulidade por preterição ao direito de defesa nos termos do artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72.

⁵ Cf. Decreto nº 70.235/72. § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

2. Das deduções realizadas a título de despesas médicas e da análise da documentação acostada aos autos

a legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física dispõe que as despesas médicas podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto devido no ano-calendário e, a rigor, devem ser realizadas na Declaração de Ajuste Anual. Confira-se:

“Lei nº 8.134/1990

Art. 8º Na declaração anual (art. 9º), poderão ser deduzidos:

I - os pagamentos feitos, no ano-base, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos;

Lei nº 9.250/1995

CAPÍTULO III – DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS

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

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e 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;” (grifei).

As deduções legais têm por finalidade aproximar os rendimentos tributáveis à realidade da efetiva renda líquida. Quer dizer, a tributação do imposto de renda não pode comprometer a realização dos direitos fundamentais do contribuinte, de modo que apenas existirá capacidade contributiva, no caso, acima de determinados níveis de riqueza necessários à

efetivação desses direitos, os quais, a rigor, visam, no final, a preservação do mínimo existencial individual⁶.

A propósito, verifique-se que a própria legislação de regência do Imposto de Renda vigente à época dos fatos aqui discutidos⁷ cuidou de dispor sobre a comprovação das deduções do imposto, podendo-se elencar, aqui, as disposições normativas de caráter geral e aquelas relativas especificamente às despesas médicas. Veja-se:

“Decreto nº 3.000/99

TÍTULO V – DEDUÇÕES

CAPÍTULO I – DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

§ 1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na esfera administrativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 5º).

CAPÍTULO III - DEDUÇÃO NA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS

Seção I - Despesas Médicas

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;” (grifei).

⁶ FULGINITI, Bruno Capelli. Deduções no Imposto de Renda: Fundamento Normativo e Controle Jurisdicional. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 63.

⁷ Confira-se que de acordo com o artigo 144 da Lei nº 5.172/66, "O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada", o que significa dizer que os fatos aqui discutidos devem ser analisados sob as disposições normativas constantes do Decreto nº 3.000/99, o qual, hoje, encontra-se revogado.

Decerto que as respectivas disposições normativas devem ser interpretadas em conjunto.

A despeito da expressão final “*a juízo da autoridade lançadora*” constante do artigo 73, *caput* do Decreto nº 3.000/99 apresentar uma abertura semântica um tanto ampla, é de se reconhecer que tal abertura não pode ser objeto de juízos discricionários e um tanto desarrazoados. Aliás, toda a atividade tributária é vinculada à lei nos termos dos artigos 3^o e 142^o do Código Tributário Nacional, o que significa dizer que a autoridade fiscal não pode se valer de juízos discricionários.

Por outro lado, verifique-se que o artigo 80, inciso III do Decreto nº 3.000/99 dispõe, especificamente, que os pagamentos com despesas médicas devem ser apontados e comprovados por meio de documentos com indicação do nome, endereço e número de inscrição no CPF ou CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Quer-se dizer com isso que a própria legislação de regência do Imposto sobre a Renda vigente à época dos fatos aqui discutidos autoriza que os pagamentos com despesas médicas sejam comprovados por meio de documentos hábeis e idôneos como, por exemplo, recibos, declarações e/ou outros documentos equivalentes que atendam às formalidades, os quais, a rigor, não se limitam apenas à comprovação efetiva dos respectivos pagamentos que, no caso, são comumente realizados através de transferências bancárias tais como as TED's e/ou os DOC's, cópias de extratos bancários, comprovantes de saques etc.

A rigor, registre-se que a jurisprudência deste tribunal administrativo tem encampado essa linha de raciocínio, conforme se atesta da ementa abaixo reproduzida:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2003

[...]

DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. COMPROVAÇÃO. Em condições normais, os recibos fornecidos por profissionais de saúde, que atendam aos requisitos formais definidos na legislação, são documentos hábeis a comprovar as despesas médicas. Em situações excepcionais em que se verifiquem indícios de irregularidades, justifica-se a cautela do fisco em exigir elementos adicionais de prova. Ausentes tais indícios, não é válida a glosa da despesa sob o fundamento da falta de comprovação da efetividade dos pagamentos.

[...]

(Processo nº 13688.001169/2007-21, Acórdão nº 2201-00936, Conselheiro Relator Pedro Paulo Pereira Barbosa. Sessão de julgamento de 02/12/2010. Acórdão publicado em 11/03/2011)”.

⁸ Cf. Lei nº 5.172/66. Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

⁹ Cf. Lei nº 5.172/66. Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

A título de complementação, observe-se que a Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, enquanto norma complementar, dispõe que as deduções de despesas médicas devem ser comprovadas por documentos fiscais ou outros documentos hábeis e idôneos que contenham, no mínimo, as informações ali discriminadas. Veja-se:

“Instrução Normativa RFB nº 1.500/2014

Art. 97. A dedução a título de despesas médicas limita-se a pagamentos especificados e comprovados mediante documento fiscal ou outra documentação hábil e idônea que contenha, no mínimo:

I - nome, endereço, número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou CNPJ do prestador do serviço;

II - a identificação do responsável pelo pagamento, bem como a do beneficiário caso seja pessoa diversa daquela;

III - data de sua emissão; e

IV - assinatura do prestador do serviço.

§ 1º Fica dispensado o disposto no inciso IV do caput na hipótese de emissão de documento fiscal.

[...]

§ 4º A ausência de endereço em recibo médico é razão para ensejar a não aceitação desse documento como meio de prova de despesa médica, porém não impede que outras provas sejam utilizadas, a exemplo da consulta aos sistemas informatizados da RFB. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1756, de 31 de outubro de 2017).”

Portanto, não restam dúvidas de que os recibos e declarações são considerados como documentos hábeis e idôneos para fins de comprovação das deduções realizadas a título de despesas médicas, de modo que apenas em situações excepcionais em que se verifiquem indícios de irregularidade é que a autoridade fiscal poderá solicitar a apresentação de elementos comprobatórios complementares.

Fixadas essas premissas iniciais, passemos, então, à análise das circunstâncias fático-probatórias que revestem o caso concreto. A análise, agora, tem por escopo a apreciação e valoração dos documentos que foram juntados aos autos.

No caso em apreço, verifique-se que a autoridade entendeu por glosar as deduções realizadas a título de despesas médicas no valor de R\$ 18.080,00, referentes aos serviços prestados pelos seguintes profissionais: (i) *Patricia Zanon Justitiano Zaneta*, no valor de R\$ 3.080,00, (ii) *Ruy Nogueira Costa Filho*, no montante de R\$ 3.000,00, (iii) *Daniela Puerta Martinelli*, cujos serviços perfectibilizaram o montante de R\$ 7.400,00 e, por fim, (iv) *Deise Simone Rauber Antonini*, cujos serviços foram realizados no montante de R\$ 4.600,00.

E ainda que a ora recorrente não tenha atendido ao Termo de Intimação Fiscal nº 331/2008 por meio do qual a autoridade fiscalizadora solicitara a comprovação efetiva dos pagamentos realizados aos referidos profissionais, conforme se verifica da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 11/12, o fato é que alguns dos recibos colacionados aos autos apresentam todos os requisitos exigidos pela legislação de regência.

De fato, os recibos emitidos pelas respectivas profissionais *Patricia Zanon Justitiano Zaneta* (fls. 85/86), *Deise Simone Rauber Antonini* (fls. 87/90) e *Daniela Puerta*

Martinelli (fls. 91/93) contém todas as informações e requisitos exigidos pela legislação de regência, tais como (i) o nome, endereço, número do CPF e CNPJ dos respectivos prestadores de serviço, (ii) a indicação do responsável pelos pagamentos, (iii) a data em que os recibos foram emitidos e (iv) a assinatura dos respectivos profissionais, do que se conclui que tais documentos devem ser considerados como hábeis e idôneos, para fins de comprovação das respectivas despesas médicas tais quais declaradas, nos termos do que prescrevem os artigos 8º, § 2º, inciso II da Lei nº 9.250/1995 e 80, § 1º, inciso III do Decreto nº 3.000/99.

Por outro lado, registre-se que os recibos emitidos pelo profissional *Ruy Nogueira Costa Filho* (fls. 82/84) não contém o endereço do referido profissional, sendo que o endereço é um dos elementos imprescindíveis para fins de comprovação dos pagamentos, nos termos do que dispõem os artigos 8º, § 2º, inciso III da Lei nº 9.250/1995 e 80, § 1º, inciso I do Decreto nº 3.000/99.

Conforme verificamos anteriormente, o artigo 97, inciso I e § 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.500/2014 também elege a indicação do endereço como um dos elementos imprescindíveis para fins de comprovação das despesas médicas e que, portanto, a ausência do endereço em recibo médico enseja a não aceitação do documento como prova da despesa médica, sendo que, em casos tais, o contribuinte pode apresentar outras provas a exemplo da consulta aos sistemas informatizados da RFB, o que não ocorreu no caso em tela.

De todo modo, o que deve restar claro é que as deduções realizadas a título de despesas médicas referentes aos serviços prestados pelas profissionais *Patricia Zanon Justitiano Zaneta*, *Deise Simone Rauber Antonini* e *Daniela Puerta Martinelli* devem ser reestabelecidas pelos seguintes motivos:

- (i) Os respectivos serviços encontram-se previstos dentre aqueles que autorizam as deduções da base de cálculo do imposto sobre a renda, nos termos dos artigos 8º, inciso I da Lei 8.134/1990, 8º, inciso II, alínea “a” da Lei nº 9.250/1995, combinado com o artigo 80, caput do Decreto nº 3.000/99; e
- (ii) Os recibos juntados às fls. 32/35 contém todas as informações e requisitos exigidos pela legislação de regência, tais como nome, endereço, número CPF do prestador do serviço, identificação do responsável pelo pagamento, data da emissão dos recibos e assinatura do prestador do serviço, de modo que a referida documentação deve ser considerada como hábil e idônea para fins de comprovação das despesas médicas tais quais declaradas, de acordo com o que prescrevem os artigos 8º, § 2º, inciso II da Lei nº 9.250/1995 e 80, § 1º, inciso III do Decreto nº 3.000/99.

Apenas as deduções realizadas a título de despesas médicas referentes ao tratamento médico realizado *Ruy Nogueira Costa Filho*, cujos serviços foram supostamente realizados no montante de R\$ 3.000,00 é que não devem ser reestabelecidas, já que os respectivos recibos de fls. 82/84 não indicaram o endereço do referido prestador dos serviços e, portanto, não apresentam todas as informações exigidas pela legislação de regência.

Conclusão

Por todas essas razões e por tudo que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário e entendo por rejeitar a preliminar de nulidade por cerceamento ao direito de defesa. No mérito, entendo por dar provimento parcial ao recurso para reestabelecer a dedutibilidade das despesas no montante de R\$ 15.080,00, relativas aos serviços prestados pelas profissionais Patricia Zanon Justitiano Zaneta, Deise Simone Rauber Antonini e Daniela Puerta Martinelli.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega