



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12181.000911/2009-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-003.357 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 23 de junho de 2021
Recorrente PAULO ENIDIO CRABI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

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.

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, dar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente) e Ricardo Chiavegatto de Lima, que lhe negaram provimento.

(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 sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF relativo ao ano-calendário de 2004, constituído em decorrência da apuração de dedução indevida realizada a título de despesas médicas por falta de comprovação, de modo que, no final, o crédito restou apurado no montante total de R\$ 18.951,07, incluindo-se aí a cobrança do imposto suplementar, a aplicação da multa de ofício e a incidência de juros de mora (fls. 16).

Depreende-se da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fl. 18 que a autoridade fiscal entendeu por glosar as deduções realizadas a título de despesas médicas no valor total de R\$ 30.000,00 pela falta de comprovação por meio de documentos que não atenderam as formalidades legais. Veja-se:

“Dedução Indevida de Despesas Médicas.

Glosa do valor de R\$ *****30.000,00, 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

Falta de comprovação, conforme intimação, do efetivo pagamento das despesas declaradas.”

O contribuinte foi devidamente intimado da autuação fiscal e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 2/9 em que suscitou, pois, os motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e suas razões de defesa, tendo apresentado os documentos que foram juntados às fls. 12/15.

Na sequência, os autos foram encaminhados para a autoridade julgadora de 1ª instância para que a impugnação fosse apreciada e, aí, em Acórdão de fls. 86/91, a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Juiz de Fora – MG entendeu por julgá-la improcedente, já que, segundo a autoridade, a impugnante não conseguiu comprovar o efetivo desembolso e prestação dos serviços realizados a título de despesas médicas. No final, o acórdão restou ementando nos seguintes termos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

Mantém-se o lançamento relativo às despesas médicas quando não ficou evidenciada a efetividade dos pagamentos correspondentes, mormente quando tal aspecto foi objeto de intimação por parte da autoridade lançadora.

INTIMAÇÕES. DOMICÍLIO DO SUJEITO PASSIVO.

No processo administrativo fiscal a ciência dos atos processuais se dá na forma estabelecida no Decreto n.º 70.235/72, devendo, no caso de utilizada a via postal, ocorrer no domicílio tributário do sujeito passivo constante do Cadastro de Pessoa Física da Receita Federal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

A contribuinte foi devidamente intimada do resultado da decisão de 1ª instância em 27/02/2012 e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 109/117, protocolado em 21/03/2012, 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.

Fl. 3 do Acórdão n.º 2003-003.357 - 2ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 12181.000911/2009-81

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 preliminares e meritórias tais quais formuladas.

Observo, de logo, que o recorrente encontra-se por sustentar, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) Que, no ano-calendário de 2004, obteve rendimentos de pessoas jurídicas no valor de R\$ 56.256,90 e, ainda, rendimentos isentos da atividade rural no valor de R\$ 338.263,68, os quais, aliás, não passaram por suas contas bancárias tendo em vista que foram recebidos em espécie, diretamente das respectivas fontes pagadoras, sendo que, no caso, a autoridade julgadora de 1ª instância acabou entendendo pela comprovação das despesas médicas a partir de cópias de cheques ou saques etc., todavia essa não é a regra prevista na legislação, mas, sim, a exceção; e
- (ii) Que se a glosa for mantida, a autoridade estará praticando bitributação, já que estará tributando dois contribuintes tendo como base de cálculo a mesma receita.

Com base em tais alegações, o recorrente pleiteia pelo provimento do recurso e que as deduções realizadas a título de despesas médicas no valor de R\$ 30.000,00, relativas aos serviços prestados pelos profissionais Marcelo dos Santos Pereira e Marco Túlio B. Campos, sejam reestabelecidas, já que os respectivos pagamentos pelos serviços foram efetivamente realizados.

Pelo que se nota, a lide encontra-se limitada, pois, às questões sobre a comprovação das deduções realizadas a título de despesas médicas que foram objeto da presente autuação.

Passemos, então, ao exame das alegações que devem ser aqui conhecidas e examinadas.

Das deduções realizadas a título de despesas médicas

De início, registre-se que 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 individual¹.

A propósito, verifique-se que a própria legislação de regência do Imposto de Renda vigente à época dos fatos aqui discutidos² 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

¹ FULGINITI, Bruno Capelli. Deduções no Imposto de Renda: Fundamento Normativo e Controle Jurisdicional. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 63.

² 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.

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).

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 3º³ e 142⁴ do Código Tributário Nacional, o que significa dizer que a autoridade fiscal não pode se valer de juízos discricionários.

³ 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.

⁴ 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

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.

Aliás, reconhece-se que, de fato, 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 ou outros documentos equivalentes que atendam as formalidades legais, 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 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)”.

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, note-se que o autuação tem por objeto a glosa das deduções realizadas a título de despesas médicas no valor de R\$ 30.000,00, relativas aos serviços prestados pelos cirurgiões dentistas Marcelo dos Santos Pereira, cujos serviços foram realizados no valor de R\$ 15.000,00, e Marco Túlio B. Campos, cujos serviços também perfectibilizaram o montante de R\$ 15.000,00.

Pois bem. Observe-se, de início, que a autoridade lançadora não apresentou quaisquer justificativas pelas quais entendera que os recibos que foram apresentados pelo recorrente não atestariam a veracidade das informações ali lançadas, sendo que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil tem o entendimento encampado na Instrução Normativa nº 1.500/2014, a seguir apontada, de que as deduções realizadas a título de despesas médicas

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.

podem ser comprovadas por documentação hábil e idônea que contenha as formalidades ali indicadas, como é o caso dos recibos e declarações.

De fato, os recibos apresentados pelo recorrente relativos aos serviços prestados pelo profissional Marcelo dos Santos Pereira nos respectivos valores de R\$ 5.500,00, R\$ 3.000,00 e R\$ 6.500,00 (fls. 12) apresentam todas as informações e formalidades tais quais exigidas pela legislação de regência do Imposto sobre a Renda, assim como também ocorre em relação aos recibos emitidos pelo profissional Marco Túlio B. Campos nos valores de R\$ 6.500,00, R\$ 7.500,00 e R\$ 1.000,00 (fls. 14/15).

Além do mais, registre-se que o recorrente entendeu por bem colacionar aos autos as declarações de fls. 80/81, emitidas pelos referidos profissionais dando conta de que os serviços que lastrearam as deduções a título de despesas médicas haviam sido efetivamente realizados.

Portanto, a partir da análise dos recibos juntados às fls. 12/15 e declarações de fls. 80/81, é possível concluir que os serviços prestados pelos cirurgiões dentistas Marcelo dos Santos Pereira e Marco Túlio B. Campos foram de fato realizados e, portanto, que o recorrente acabou realizando os respectivos serviços odontológicos no montante de R\$ 30.000,00. Como não bastasse, note-se, ainda, que as respectivos deduções foram devidamente informadas pela recorrente em sua *Declaração de Ajuste Anual como Pagamentos e Deduções de Despesas Médicas* (fls. 28/36).

A propósito, observe-se que a própria 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, como é o caso dos recibos e declarações. 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).” (grifei).

Por todas essas razões, entendo por reestabelecer a dedutibilidade das despesas médicas efetuadas no valor de R\$ 30.000,00, relativas aos serviços prestados pelos cirurgiões

dentistas Marcelo dos Santos Pereira e Marco Túlio B. Campos, haja vista que os recibos e declarações que foram juntados aos autos pelo recorrente são, sim, documentos hábeis e idôneos que bem comprovam a realização e os respectivos pagamentos pelos serviços prestados, haja vista que apresentam todas as formalidades 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 dar-lhe provimento para reestabelecer a dedutibilidade das despesas médicas tais quais efetuadas.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega