



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13161.721158/2012-68
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2001-000.730 – Turma Extraordinária / 1ª Turma
Sessão de 26 de setembro de 2018
Matéria IRPF - DEDUÇÃO - DESPESAS MÉDICAS
Recorrente IRLA MARIA DE ALMEIDA MARRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010

DESPESAS MÉDICAS GLOSADAS. DEDUÇÃO MEDIANTE RECIBOS. AUSÊNCIA DE INDÍCIOS QUE JUSTIFIQUEM A INIDONEIDADE DOS COMPROVANTES.

Recibos de despesas médicas têm força probante para efeito de dedução do Imposto de Renda Pessoa Física. A glosa por recusa da aceitação dos recibos de despesas médicas, pela autoridade fiscal, deve estar sustentada em indícios consistentes e elementos que indiquem a falta de idoneidade do documento. A ausência de elementos que indique a falsidade ou incorreção dos recibos os torna válidos para comprovar as despesas médicas incorridas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o conselheiro José Ricardo Moreira, que lhe negou provimento.

(assinado digitalmente)

Jorge Henrique Backes - Presidente

(assinado digitalmente)

Jose Alfredo Duarte Filho - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Henrique Backes, Jose Alfredo Duarte Filho, Fernanda Melo Leal e Jose Ricardo Moreira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação do contribuinte, em razão da lavratura de Auto de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, por glosa de Despesas Médicas.

O lançamento da Fazenda Nacional exige do contribuinte a importância de R\$ 3.784,00, a título de imposto de renda pessoa física suplementar, acrescida da multa de ofício de 75% e juros moratórios, referente ao ano-calendário de 2010.

A fundamentação do Lançamento, conforme consta da decisão de primeira instância, aponta como elemento da decisão da lavratura o fato de não ter sido apresentada comprovação complementar referente aos pagamentos de despesas médicas além dos recibos e notas fiscais de prestação de serviços.

A constituição do acórdão recorrido segue na linha do procedimento adotado na feitura do lançamento, notadamente na comprovação da despesa, especialmente no que se refere a documentos suplementares aos recibos apresentados pelos serviços médicos prestados, como segue:

Foi emitida, por Auditor Fiscal da DRF/Dourados - MS, a Notificação de Lançamento de fls. 24/28, referente ao imposto de renda pessoa física do exercício 2011. Foi apurado imposto suplementar de R\$ 3.784,00, mais multa de ofício e juros de mora.

A Notificação de Lançamento originou-se da revisão da Declaração de Ajuste Anual – DAA nº 01/25.499.292. Os dados declarados foram alterados em decorrência da seguinte infração:

- *Dedução Indevida de Despesas Médicas, no valor de R\$ 13.760,00.*

Conforme disposto no artigo 8º da Lei 9.250, de 26/12/1995, a base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas 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) e as deduções previstas na legislação, sujeitas à comprovação ou justificação.

(...)

Os documentos de prova trazidos aos autos, fls. 3/11, não são suficientes para afastar a motivação da glosa (R\$ 13.760,00) anotada pela autoridade lançadora na descrição dos fatos, fls. 25/26. Permanece a ausência de comprovação do efetivo pagamento – a transferência dos recursos – aos prestadores dos serviços. Além disso, o endereço dos profissionais não foi registrado nos respectivos recibos.

Os contribuintes podem utilizar vários meios para comprovar o efetivo pagamento das despesas médicas aos prestadores de serviços, tais como cheques nominativos, transferências bancárias, fatura de cartão de crédito, extratos de conta corrente bancária com registros

de saques em valores e datas compatíveis com os comprovantes emitidos.

(...)

Nesse passo, encaminho o meu VOTO pela IMPROCEDÊNCIA da Impugnação, o que resulta em manutenção do crédito tributário.

Assim, conclui o acórdão vergastado pela procedência da impugnação para manter a exigência do Lançamento em R\$ 3.784,00, como imposto suplementar, mais acréscimos legais.

Por sua vez, com a decisão do Acórdão da DRJ, o Recorrente apresenta recurso voluntário com as considerações e argumentações que entende justificável ao seu procedimento, nos termos que segue:

(...)

Autoridade fiscal lavrou a Notificação de lançamento – IRPF n.2011/596942435644380. Considerando (glosa) Dedução indevida de Despesas Médicas. No prazo legal foi apresentada Impugnação n.2011/40000005213, anexando cópia das despesas realizadas. Para minha surpresa e de conformidade com a Intimação n.135/2014 julgando Improcedente a impugnação.

Se o agente relator vota pela improcedência, alegando que não são suficientes as provas para afastar a motivação da glosa, c/ausência de comprovação do efetivo pagamento a transferência dos recursos ao prestador de serviço, como não constou o endereço do profissional do recibo. Quando esta condição gerar dúvida quanto a idoneidade do documento, a autoridade lançadora poderia solicitar elementos de prova dos respectivos pagamentos.

(O texto da defesa relata o descritivo dos recibos apresentados com todas as informações requeridas pela legislação).

Em virtude do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer que seja acolhido o presente recurso, em consequência cancelando-se o débito fiscal reclamado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jose Alfredo Duarte Filho - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

A divergência no que se refere à despesa médica é de natureza interpretativa da legislação quanto à observância maior ou menor da exigência de formalidade da legislação tributária que rege o fulcro do objeto da lide. O que se evidencia na contenda é que de um lado há o rigor no procedimento fiscalizador da autoridade tributante, e de outro, a busca do direito, pela contribuinte, de ver reconhecido o atendimento da exigência fiscal no estrito dizer da lei, rejeitando a alegada prerrogativa do fisco de convencimento subjetivo quanto à validade cabal do documento comprobatório, quando se trata tão somente da apresentação do recibo da prestação de serviço ou nota fiscal de prestação de serviço.

O texto base que define o direito da dedução do imposto e a correspondente comprovação para efeito da obtenção do benefício está contido no inciso II, alínea “a” e no § 2º, do art. 8º, da Lei nº 9.250/95, regulamentados nos parágrafos e incisos do art. 80 do Decreto nº 3.000/99 – RIR/99, em especial no que segue:

Lei nº 9.250/95.

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:

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 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;

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.

Decreto nº 3.000/99

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.

§ 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; (grifei)

A exigência da legislação especificada aponta para o comprovante de pagamento originário da operação, corriqueiro e usual, assim entendido como o recibo ou a nota fiscal de prestação de serviço, que deverá contar com as informações exigidas para identificação, de quem paga e de quem recebe o valor, sendo que, por óbvio, visa controlar se o recebedor oferecerá à tributação o referido valor como remuneração. A lógica da exigência coloca em evidência a figura de quem fornece o comprovante identificado e assinado, colocando-o na condição de tributado na outra ponta da relação fiscal correspondente (dedução-tributação). Ou seja: para cada dedução haverá um oferecimento à tributação pelo fornecedor do comprovante. Quem recebe o valor tem a obrigação de oferecê-lo à tributação e pagar o imposto correspondente e, quem paga os honorários tem o direito ao benefício fiscal do abatimento na apuração do imposto. Simples assim, por se tratar de uma ação de pagamento e recebimento de valor numa relação de prestação de serviço.

Ocorre, assim, uma correspondência de resultados de obrigação e direito, gerados nessa relação, de modo que o contribuinte que tem o direito da dedução fica legalmente habilitado ao benefício fiscal porque de posse do documento comprobatório que lhe dá a oportunidade do desconto na apuração do tributo, confiante que a outra parte se quedará obrigada ao oferecimento à tributação do valor correspondente. Some-se a isso a realidade de que o órgão fiscalizador tem plenas condições e pleno poder de fiscalização, na questão tributária, com absoluta facilidade de identificação, tão somente com a informação do CPF ou CNPJ, sobre a outra banda da relação pagador-recebedor do valor da prestação de serviço.

O dispositivo legal (inciso III, do § 1º, art. 80, Dec. 3.000/99) vai além no sentido de dar conforto ao pagador dos serviços prestados ao prever que no caso da falta da documentação, assim entendido como sendo o recibo ou nota fiscal de prestação de serviço, poderá a comprovação ser feita pela indicação de cheque nominativo pelo qual poderia ter sido efetuado o pagamento, seja por recusa da disponibilização do documento, seja por extravio, ou qualquer outro motivo, visto que pelas informações contidas no cheque pode o

órgão fiscalizador confrontar o pagamento com o recebimento do valor correspondente. Além disso, é de conhecimento geral que o órgão tributante dispõe de meios e instrumentos para realizar o cruzamento de informações, controlar e fiscalizar o relacionamento financeiro entre contribuintes. O termo “podendo” do texto legal consiste numa facilitação de comprovação dada ao pagador e não uma obrigação de fazê-lo daquela forma.

Descabe, assim, o rigor na exigência para a apresentação de comprovação suplementar sobre o contribuinte possuidor da documentação originária do pagamento nas condições em que a lei estabelece, especialmente porque a autoridade fiscalizadora pode obter informação de confirmação da outra parte. Razão não há para a dissociação de ambos os polos na relação e estabelecer exigência rigorosa de um e nada de outro, porque a operação é conjunta e correspondente, com reflexos constatáveis nas informações dos dois contribuintes.

No caso, há que se considerar a presunção de idoneidade da comprovação apresentada em obediência ao que dispõe a legislação. Mais ainda, em razão da ausência da apresentação, por parte do fisco, de indícios que coloquem em dúvida a idoneidade dos recibos apresentados pela Recorrente. Não basta a simples **desconfiança** do agente público incumbido da auditoria para que se obrigue o contribuinte a apresentar prova suplementar se não há elementos desabonadores da boa fé de quem usa a documentação especificada na lei para o exercício do direito à dedução na apuração do resultado tributário da pessoa física.

O Código Civil, Lei nº 10.406/2002, em seu art. 219 diz que: “*As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiros em relação aos signatários.*” Neste sentido, os recibos em questão presumem-se verdadeiros porque aceitos pelas partes contratantes identificadas no documento, de forma que não é razoável a decisão do Fisco de rejeitar os comprovantes como prova válida, sem a indicação de elementos que os desqualifiquem. **Se os documentos são válidos para o prestador dos serviços oferecer os valores à tributação, os mesmos documentos deverão ser válidos também para a dedução legal de quem os recebe como comprovação de pagamentos.**

Por juízo subjetivo ou simples desconfiança, sem sequer a indicação de indícios de inidoneidade da documentação, não pode a autoridade lançadora fazer exigências fora dos limites da lei. *O procedimento fiscal busca amparo no que dispõe o art. 73 e seu § 1º, do Decreto nº 3.000/99, para posicionar o ônus da prova unicamente no contribuinte, nos termos em que a seguir se descreve:*

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). (grifei)

§ 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). (grifei)

No ordenamento jurídico brasileiro o decreto regulamentador é uma norma expedida pelo poder executivo que tem como função pormenorizar os preceitos fixados na lei, dentro dos limites nela insertos, sendo considerados, por isso, atos secundários. Seu alcance cinge-se aos limites da lei não podendo criar situações que obrigue ou limite direitos além daqueles constantes na lei que regulamenta. Neste quesito específico das deduções de despesas médicas temos o que dispõe a Lei nº 9.250/95, em seu art. 8º, § 2º, incisos II e III, que foi objetivamente regulamentado no Decreto 3.000/99, no art. 80, § 1º, incisos II e III. Assim, a regulamentação deste item de despesa dedutível aqui se esgota porque o objeto tratado foi abordado de forma direta e específica, não permitindo outras exigências porque a lei não concede extensões de procedimento fiscalizatório nem limitação quantitativa de

direitos. Neste sentido descabe a utilização do art. 73 e seu § 1º, conforme citado no Lançamento, por se tratar de dispositivo genérico que aparece no Decreto Regulamentador no capítulo das Disposições Gerais de Deduções, vinculado ao longínquo Decreto-Lei nº 5.844 de 1943, muito distante no tempo e do contexto jurídico atual.

A rigidez dos termos do art. 73 e § 1º está mais para o período em que foi concebido do que para os dias atuais. A origem do conteúdo do texto vem do período do Decreto-Lei acima citado, mais precisamente do ano de 1943, anterior, portanto, às quatro últimas Constituições do Brasil (1946, 1967, 1969 e 1988) e, muito distante do conceito atual de Direito do Contribuinte e do Estado de Direito. Além disso, mesmo na vigência do referido Decreto-Lei a austeridade do instrumento não era plena, visto que o art. 79, § 1º, do mesmo diploma legal lhe impunha limitações, no seguinte dizer: *“Art. 79. Far-se-á o lançamento ex-officio: § 1º Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores, com elemento seguro de prova, ou indício veemente de sua falsidade ou inexatidão.”*.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, inciso II, diz que *“ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*. Da mesma forma, o art. 150, inciso I, vai na mesma direção ao determinar que: *“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”*. A verdade posta é que ao reduzir ou limitar deduções a Autoridade Lançadora estaria aumentando tributo sem lei que estabeleça.

Estamos sob a égide da Constituição Federal de 1988 e, quando a Carta Magna menciona o termo “lei” ela se refere aquele instrumento jurídico emanado do Poder Legislativo, como órgão de representação do povo, nascido do devido processo constitucional. O decreto-lei, por sua vez, constituía-se numa espécie de ato normativo com origem no Poder Executivo em caso de urgência ou de interesse público relevante. Ou seja, um decreto que fazia às vezes de lei que vigorou até a Constituição Federal de 1988. A doutrina aceita que o decreto-lei tenha valor vigorante enquanto não contrariar lei posterior. Contudo, o Decreto-Lei nº 5.844/1943, ao não constituir-se em lei, contraria a Constituição vigente, nos dispositivos antes citados (inciso II, art. 5º e inciso I, art. 150 – CF/1988).

Eventual desconfiância de que o profissional teria fornecido comprovação de serviço que não prestou caracterizaria conluio entre as partes contratantes, o que não foi apontado no histórico do Lançamento. Admitir-se que os recibos não representam uma verdadeira prestação de serviço conduz à conclusão lógica de que teria ocorrido conluio entre profissional e paciente, ambos contribuintes do imposto, com o objetivo de lesar o fisco, e assim estariam enquadrados em multa qualificada, o que não foi o caso de apontamento no Lançamento.

Em socorro ao posicionamento que busca resguardar o direito do contribuinte tomam-se emprestados os termos da doutrina que trata da necessária clareza da motivação nos atos da administração pública, trazida pelo sempre bem citado Hely Lopes Meireles, quando descreve a necessidade da motivação do ato administrativo, que assim se posiciona:

“Para se ter a certeza de que os agentes públicos exercem a sua função movidos apenas por motivos de interesse público da esfera de sua competência, leis e regulamentos recentes multiplicam os casos em que os funcionários, ao executarem um ato jurídico, devem expor expressamente os motivos que o determinaram. É a obrigação de

motivar. O simples fato de não haver o agente público exposto os motivos de seu ato bastará para torná-lo irregular; o ato não motivado, quando o devia ser, presume-se não ter sido executado com toda a ponderação desejável, nem ter tido em vista um interesse público da esfera de sua competência funcional.”

No mesmo sentido a Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, no seu art. 50, diz que: *“os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando: neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses; imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; decidam processos administrativos de concurso ou seleção público; decidam recursos administrativos...”*

O Novo Código de Processo Civil, embora posterior aos fatos da ocorrência do lançamento, pode ser utilizado em apoio à interpretação aqui esposada, porque mais benéfico à Recorrente, contém dispositivos pertinentes que devem ser trazidos à colação, de vez que transitam na mesma linha de entendimento que aborda a observância do direito do contribuinte de forma moderna e em consideração ao Estado de Direito. O Código avança no sentido de estabelecer o equilíbrio de forças das partes no processo de julgamento, como se vê na orientação do art. 7º, como segue:

“Art. 7º É assegurada às partes paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, competindo ao juiz zelar pelo efetivo contraditório”. (grifei)

Traz reforço ainda o CPC para esse entendimento quando suaviza o posicionamento anterior que atribuía ao contribuinte, de forma quase que exclusiva, o ônus da prova, e inaugura a possibilidade das partes atuarem em prol de uma instrução colaborativa, a fim de oferecer ao julgador melhores subsídios para proferir a decisão, sem que se faça uso da regra do ônus da prova de forma unilateral. Este novo procedimento está explicitado no § 1º, do art. 373, da seguinte forma:

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

De forma semelhante o art. 6º do CPC reforça este entendimento colaborativo ao dizer que *“Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva”*.

CONCLUSÃO

Legítima a dedução a título de despesas médicas do valor pago pela contribuinte, comprovado mediante apresentação de nota fiscal de prestação de serviço ou recibo, este assinado por profissional habilitado, pois tais documentos guardam ao mesmo tempo reconhecimento da prestação de serviços assim como também confirma o seu pagamento. Desnecessária qualquer declaração posterior firmada pelo profissional prestador do serviço porque aqueles comprovantes já cumprem a função legalmente exigida.

De considerar plenamente admissível que os comprovantes revestidos das formalidades legais sustentam a condição de valor probante, até prova em contrário, de sua inidoneidade. A contestação da Autoridade Fiscal sobre a validade da documentação comprobatória deve ser apresentada com indícios consistentes e não somente por simples dúvida ou desconfiança.

Acolhe-se como verdadeira a prova apresentada que satisfaça os requisitos previstos na legislação pertinente e, para eventual convicção contrária da Autoridade Lançadora, esta deverá ser posta com fundamentos consistentes que a sustentem objetivamente.

No caso, constata-se que os serviços prestados correspondem à especialidade técnica de profissional habilitado na área médica, de acordo com as necessidades específicas do beneficiário e, com o fornecimento de comprovantes de pagamento dos serviços prestados, mediante recibos assinados por profissional habilitado.

Assim que, verifica-se que a Recorrente apresentou a documentação comprobatória da despesa médica realizada, correspondendo à comprovação do pagamento do profissional, na forma exigida pela legislação, e por isso a utilizou como dedutível na declaração de ajuste do imposto, razão porque se faz necessária a providência da exclusão da glosa das despesas médicas no valor de R\$ 13.760,00, que corresponderia ao imposto suplementar de R\$ 3.784,00, em vista de ter sido apensado aos autos cópia dos comprovantes de prestação de serviço, declarações confirmativa dos profissionais, comprovantes de tratamento médico e até uma certidão de declaração registrada em cartório de que a contribuinte foi submetida ao tratamento que declarou.

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, e no mérito DAR PROVIMENTO, restabelecendo-se a dedução das despesas médicas glosadas no valor de R\$ 13.760,00, razão pela qual se faz imperioso o cancelamento integral do Lançamento.

(assinado digitalmente)

Jose Alfredo Duarte Filho