



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13639.000685/2009-86
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-003.356 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 23 de junho de 2021
Recorrente GLENDA CAMPOS BARBOSA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

ALEGAÇÕES NOVAS. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO SUPRESSÃO DE INSTÂNCIAS. EFEITO DEVOLUTIVO DOS RECURSOS.

O Recurso Voluntário deve ater-se às matérias mencionadas na impugnação e analisadas na decisão recorrida, de modo que as alegações que não tenham sido arguidas na impugnação ou que não tenham sido levantadas pela autoridade julgadora de 1ª instância primeira instância administrativa não podem ser conhecidas por se tratar de matérias novas, de modo que se este Tribunal entendesse por conhecê-las estaria aí por violar o princípio da não supressão de instância que é de todo aplicável no âmbito do processo administrativo fiscal.

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO VINCULADO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DOS EFETIVOS PAGAMENTOS. POSSIBILIDADE.

O ato de lançamento tributário é vinculado e, portanto, no âmbito das deduções realizadas a título de despesas médicas, a autoridade autuante poderá exigir a comprovação dos efetivos pagamentos aos respectivos profissionais médicos nas hipóteses em que os documentos apresentados, por si só, não atestam, com precisão, a veracidade das informações ali descritas, de sorte que o lançamento apenas restará cancelado se o contribuinte apresentar, pois, os respectivos documentos que bem comprovam os desembolsos suportados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, conhecendo apenas das alegações acerca do não cabimento das glosas médicas, e, no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Wilderson Botto que dava-lhe 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 e, no final, o crédito restou apurado no montante total de R\$ 8.499,39, incluindo-se aí a cobrança do imposto suplementar, a aplicação da multa de ofício e a incidência de juros de mora (fls. 10).

Depreende-se da leitura da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fl. 11 que a autoridade fiscal entendeu por glosar as deduções realizadas a título de despesas médicas no valor total de R\$ 13.500,00 pela falta de comprovação por meio de documentos que não atenderam as formalidades legais. Confira-se:

“Dedução Indevida de Despesas Médicas.

Glosa do valor de R\$ *****13.500,00, 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 informou em sua DIRPF/2005 o valor de R\$18.701,59 a título de despesas médicas, ficando sua declaração retida em malha por estar a referida dedução fora dos parâmetros de normalidade e razoabilidade. Intimada a comprovar o efetivo pagamento dos valores de R\$10.000,00 para a fonoaudióloga Maria Cristina Lacerda Botelho Merij e de R\$3.500,00 para Laura Alves Lima, bem como a efetiva prestação dos serviços, a contribuinte trouxe prontuário odontológico elaborado pela odontóloga Laura Alves Lima, mas sem a apresentação de radiografias ou equivalentes. No tocante à fonoaudióloga Maria Cristina Lacerda Botelho Merij, a profissional discrimina os serviços que teriam sido prestados, mas afirma a ficha de atendimento foi eliminada.

De pronto observa-se que é apresentado um recibo no valor de R\$ 800,00 emitido por Maria Cristina, que se refere a serviços prestados em dezembro/2004, mas cuja data é janeiro de 2005. Tal recibo não pode ser aceito visto que se trata de desembolso realizado após o encerramento do ano-calendário.

A contribuinte argumenta que os pagamentos foram efetuados em espécie. A análise dos extratos bancários e dos recibos apresentados mostra que a inexistência de cheques compensados em data e valor coincidentes com os valores pagos a título de despesas médicas e despesas de instrução. Ou seja, todos os pagamentos teriam sido efetuados em espécie. Todavia a soma de TODOS os saques efetuados no ano atinge o montante de R\$13.700,00 ao passo que as despesas médicas (R\$18.701,59) e com instrução (R\$1.122,20) perfazem R\$19.823,79 (ou R\$19.023,79 se excluirmos o citado pagamento de R\$800,00 em janeiro/2005). Além disso, é necessário lembrar que existiriam outros pagamentos feitos em espécie durante o ano como despesas com estacionamento, lanches, refrigerantes, lazer. Mesmo se considerarmos os rendimentos recebidos de pessoas físicas no valor de R\$3.850,00, ainda assim seriam insuficientes para acobertar as despesas.

Como se vê, não é crível o argumento de que os saques efetuados acobertariam tais despesas, além do que a comprovação da efetiva prestação dos serviços também foi insatisfatória. Pelo exposto cabe a glosa do valor de R\$13.500,00 referentes aos recibos emitidos por Maria Cristina Lacerda Botelho Merij e Laura Alves Lima. Esse entendimento encontra fulcro na legislação do imposto de renda que prevê que a dedução diz respeito a pagamentos devidamente comprovados.”

A contribuinte foi devidamente intimada da autuação fiscal e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 2/7 em que suscitou, pois, os motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e suas razões de defesa, tendo anexado os documentos que, a propósito, encontram-se juntados às fls. 15/46.

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. 50/55, a 4ª 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 a 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

Havendo a autoridade fiscal efetuado a glosa de despesas médicas devido à falta de comprovação dos gastos financeiros correspondentes por parte do contribuinte, somente há justificativa para seu restabelecimento com a confirmação do efetivo desembolso.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

A contribuinte foi notificada do resultado da decisão de 1ª instância em 12/03/2012 e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 60/71, protocolado em 04/04/2012, 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 preliminares e meritórias tais quais formuladas.

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

(i) Do não cabimento das glosas de despesas médicas comprovadas:

- Que foram glosadas despesas médicas pagas à fonoaudióloga Maria Cristina Lacerda Botelho Merij no montante de R\$ 10.000,00 e à dentista Laura Alves Lima no valor de R\$ 3.500,00, sendo que, previamente à lavratura do Auto de Infração, já havia apresentado documentos comprobatórios, os quais, no caso, trouxeram em seu bojo os elementos ditados pela legislação de regência, vale dizer, artigo 8º da Lei nº 9.250/95, artigos 80 a 83 do RIR/99 e, por fim, artigos 43 a 46 da IN 15/2001/SRF; e
- Que, portanto, todas as deduções foram comprovadas por meio de recibos hábeis que, complementados pelas declarações dos profissionais que realizaram os respectivos tratamentos, satisfizeram todo o arcabouço previsto na legislação de regência.

(ii) Da impossibilidade material de fixação de critérios de dedutibilidade por Ato Normativo – Reserva absoluta de Lei:

- Que a partir da análise da lei de regência indicada no Auto de Infração (artigo 8º, inciso II, alínea “a” e parágrafos 2º e 3º da Lei nº 9.250/95), vislumbra-se apenas dois aspectos como condições de dedutibilidade e, pois, de formação da base de cálculo que se sujeita ao princípio da reserva absoluta de Lei previsto no artigo 97 do CTN, de sorte que se a Lei não estabeleceu quaisquer outras condições para a dedutibilidade, certamente que uma Instrução Normativa ou qualquer ato infralegal não poderá fazê-lo.

Com base em tais alegações, a recorrente pleiteia pelo provimento do recurso.

Antes de mais nada, destaque-se que as alegações acerca da impossibilidade material de fixação de critérios de dedutibilidade por Ato Normativo e da aplicação do princípio da reserva absoluta de Lei previsto no artigo 97 do Código Tributário Nacional não foram objeto de impugnação e, portanto, considerando que não foram examinadas pela autoridade julgadora de 1ª instância, não poderiam ser aqui conhecidas e, por conseguinte, apreciação.

É que a interposição do recurso transfere ao órgão *ad quem* o conhecimento da matéria impugnada. O efeito devolutivo deve ser examinado em duas dimensões: extensão (dimensão horizontal) e profundidade (dimensão vertical). É nesse sentido que os processualistas Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha¹ também se manifestam:

“A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão *ad quem*. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: *tantum devolutum quantum appellatum*. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) *a quo*. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC). A extensão do efeito devolutivo determina o objeto litigioso, a questão principal do procedimento recursal. Trata-se da dimensão horizontal do efeito devolutivo.

¹ DIDIER JR. Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. Curso de Direito Processual Civil: Meios de Impugnação às Decisões Judiciais e Processo nos Tribunais. vol. 3. 13. ed. reform. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 143-144.

A profundidade do efeito devolutivo determina as questões que devem ser examinadas pelo órgão *ad quem* para decidir o objeto litigioso do recurso. Trata-se da dimensão vertical do efeito devolutivo. A profundidade identifica-se com o material que há de trabalhar o órgão *ad quem* para julgar. Para decidir, o juízo *a quo* deveria resolver questões atinentes ao pedido e à defesa. A decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas. Em que medida competirá ao tribunal a respectiva apreciação?

O § 1º do art. 1.013 do CPC diz que serão objeto da apreciação do tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, desde que relacionadas ao capítulo impugnado. Assim, se o juízo *a quo* extingue o processo pela compensação, o tribunal poderá, negando-a, apreciar as demais questões de mérito, sobre as quais o juiz não chegou a pronunciar-se. Ora, para julgar, o órgão *a quo* não está obrigado a resolver todas as questões atinentes aos fundamentos do pedido e da defesa; se acolher um dos fundamentos do autor, não terá de examinar os demais; se acolher um dos fundamentos da defesa do réu, *idem*. Na decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas: ‘basta que decida aquelas suficientes à fundamentação da conclusão a que chega no dispositivo da sentença.’”

Em suma, questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo com a apresentação da petição impugnatória, constituem matérias preclusas das quais não pode este Tribunal conhecê-las, porque estaria afrontando o princípio da não supressão de instâncias a que está submetido o processo administrativo fiscal. É nesse sentido que há muito vem se manifestando este Tribunal:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Não devem ser conhecidas as razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual.

(Processo nº 13851.001341/2006-27. Acórdão nº 2802-00.836. Conselheiro(a) Relator(a) Dayse Fernandes Leite. Publicado em 06.06.2011).”

Portanto, o que deve restar claro é que as alegações relativas à impossibilidade material de fixação de critérios de dedutibilidade por Ato Normativo e da aplicação do princípio da reserva absoluta de Lei previsto no artigo 97 do Código Tributário Nacional não devem ser aqui conhecidas justamente por se tratar de alegações novas.

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 individual².

A propósito, verifique-se que a própria legislação de regência do Imposto de Renda vigente à época dos fatos aqui discutidos³ 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:

² FULGINITI, Bruno Capelli. Deduções no Imposto de Renda: Fundamento Normativo e Controle Jurisdicional. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 63.

³ 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.

“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 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):

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 3º⁴ e

⁴ 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.

142⁵ 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.

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 e/ou outros documentos equivalentes que atendam às 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)”.

Inclusive 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:

⁵ 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.

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).

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.

Enquanto elementos probatórios que o são, os recibos e declarações não podem ser considerados como provas absolutas e incontestes, de modo que em alguns casos a autoridade poderá, sim, por força da autorização legal constante do artigo 73, *caput* do Decreto nº 3.000/99, requisitar a apresentação de outros elementos probatórios que vão além dos referidos documentos.

No caso em apreço, percebe-se que a autoridade autuante já havia motivado o presente lançamento na premissa de que a ora recorrente, tendo sido intimada a comprovar as respectivas despesas por meio de outros documentos além dos recibos, declarações e prontuários (fls. 34/41), não teria, no final, logrado êxito em fazê-lo, já que, segundo a recorrente, todos os pagamentos teriam sido realizados em espécie.

E, no caso, a autoridade foi além ao analisar os próprios extratos bancários apresentados pela recorrente, os quais, aliás, encontram-se acostados às fls. 15/26, conforme se observa do trecho abaixo transcrito:

“A contribuinte argumenta que os pagamentos foram efetuados em espécie. A análise dos extratos bancários e dos recibos apresentados mostra que a inexistência de cheques compensados em data e valor coincidentes com os valores pagos a título de despesas médicas e despesas de instrução. Ou seja, todos os pagamentos teriam sido efetuados em espécie. Todavia a soma de TODOS os saques efetuados no ano atinge o montante de R\$13.700,00 ao passo que as despesas médicas (R\$18.701,59) e com instrução (R\$1.122,20) perfazem R\$19.823,79 (ou R\$19.023,79 se excluirmos o citado pagamento de R\$800,00 em janeiro/2005). Além disso, é necessário lembrar que existiriam outros pagamentos feitos em espécie durante o ano como despesas com estacionamento, lanches, refrigerantes, lazer. Mesmo se considerarmos os rendimentos recebidos de pessoas físicas no valor de R\$3.850,00, ainda assim seriam insuficientes para acobertar as despesas.” (grifei).

Pelo que se nota, a autoridade concluiu que ainda que todos os pagamentos tenham sido efetuados em espécie, segundo a recorrente, o fato é que a soma de todos os saques efetuados no ano atingiram o montante de R\$ 13.700,00, sendo que apenas as despesas médicas já teriam sido realizadas no valor de R\$ 18.701,59, sem contar as despesas com instrução no montante de R\$ 1.122,20 e demais despesas.

No meu entendimento, essas circunstâncias fáticas relativa à soma de todos os saques efetuados no ano-calendário de 2004, que, a rigor, e segundo a autoridade fiscal, foram realizados em montante inferior ao montante das despesas médicas realizadas, acabam fazendo com que a efetividade da prestação dos respectivos serviços e a materialidade dos supostos pagamentos sejam objeto de questionamentos e dúvidas. E, aí, decerto que os recibos e as declarações acabam perdendo um tanto de sua força probatória, de modo que, em casos tais, a veracidade dos fatos tais quais atestados devem ser alcançados por meio de outros documentos hábeis e idôneos.

E é bem verdade que a autoridade autuante pode proceder de maneira tal, já que, se é certo que a atividade tributária é vinculada – e, aqui, enquadra-se a atividade de lançamento – com base nos artigos 3º e 142 do Código Tributário Nacional, também é certo que todas as deduções estão sujeitas à justificação e comprovação, a juízo da autoridade autuante, nos termos do que estabelece o artigo 73, *caput* do Decreto nº 3.000/99, vigente à época dos fatos aqui discutidos.

A propósito, trata-se de regra que, àquela época, encontrava-se plenamente válida e vigente, restando-se observar, por oportuno, que os órgãos administrativos julgadores estão vedados de afastar a aplicação de determinado dispositivo sob justificativas de ilegalidade ou inconstitucionalidade, nos termos do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72⁶, que, a rigor, é de todo aplicável ao caso concreto em termos análogos e a título de esclarecimentos.

Portanto, nas hipóteses em que a autoridade autuante entende que os elementos comprobatórios não são suficientes para atestarem, com precisão, a veracidade dos fatos ali descritos, como ocorreu no caso em apreço, decerto que, à luz do artigo 73, *caput* do Decreto nº 3.000/99, e visando forma sua convicção sobre o assunto, exigir do contribuinte outros meios complementares de provas, tais como cópias de cheques fornecidas pelas respectivas instituições bancárias, comprovantes de depósitos nas constas dos respectivos prestadores de serviços, comprovantes de transferências eletrônicas – TED's, transferências de ordens de pagamentos, extratos bancários que demonstrem a realização de saques em datas e valores coincidentes e aproximados em relação aos respectivos pagamentos.

Essa linha de entendimento também é encampada por algumas turmas deste Tribunal Administrativo, conforme se verifica das ementas transcritas abaixo:

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

Exercício: 2004

DESPESAS MÉDICAS. EFETIVO PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO.

⁶ Cf. Decreto n. 70.235/72. Art. 26-A. “No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

É lícita a exigência de outros elementos de prova além dos recibos das despesas médicas quando a autoridade fiscal não ficar convencida da efetividade da prestação dos serviços ou da materialidade dos respectivos pagamentos.

(Processo nº 10845.001710/2008-45. Acórdão nº 2202-005-831, Conselheiro(a) Relator(a) Mônica Renata Mello Ferreira Stoll. Sessão de 17/11/2020. Acórdão publicado em 14/12/2020).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2007

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

A legislação do Imposto de Renda determina que as despesas com tratamentos de saúde declaradas pelo contribuinte para fins de dedução do imposto devem ser comprovadas por meio de documentos hábeis e idôneos, podendo a autoridade fiscal exigir que o contribuinte apresente documentos que demonstrem a real prestação dos serviços e o efetivo desembolso dos valores declarados, para a formação da sua convicção.

(Processo nº 10166.720066/2012-22. Acórdão nº 2002-000.721, Conselheiro Relator Thiago Duca Amoni. Sessão de 30/01/2019. Acórdão publicado em 12/03/2019).”

Considerando, pois, que a recorrente não apresentou quaisquer comprovação dos efetivos pagamentos dos serviços médicos que foram objeto das deduções a título de despesas médicas realizadas indevidamente na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário de 2004, quando, no caso, foi instada a fazê-lo desde o procedimento fiscalizatório, relativas aos serviços supostamente realizados pela fonoaudióloga Maria Cristina Lacerda Botelho Merij no montante de R\$ 10.000,00 e pela dentista Laura Alves Lima no valor de R\$ 3.500,00, entendo por manter as glosas tais quais efetuadas.

Conclusão

Por todas essas razões e por tudo que consta nos autos, conheço do recurso voluntário parcialmente apenas em relação às alegações acerca do não cabimento das glosas de despesas médicas e, portanto, na parte conhecida, entendo por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega