



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13749.000876/2010-34
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-003.353 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 23 de junho de 2021
Recorrente BENEDITO ANTÔNIO PINHEIRO DA SILVEIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.
PRECLUSÃO. INOCORRÊNCIA.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente e/ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

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

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 dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para restabelecer a dedução de despesas médicas no valor de R\$ 3.000,00. Votou pelas conclusões o conselheiro 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 sobre a Renda de Pessoa Física relativo ao ano-calendário de 2008, 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\$ 4.278,86, incluindo-se aí a cobrança do imposto suplementar, a aplicação da multa de ofício e a incidência de juros de mora (fls. 9).

Depreende-se da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 11/12 que a autoridade entendeu por glosar as deduções de despesas médicas indevidamente realizadas no valor de R\$ 8.250,00 por falta de comprovação por meio de documentos que não atenderam as formalidades legais, relativas aos serviços médicos prestados por Simone de Freitas Mascarenhas no montante de R\$ 5.200,00 e Lucienne Vieira no valor de R\$ 3.000,00.

O contribuinte foi devidamente notificado da autuação fiscal e apresentou, tempestivamente, impugnação de fls. 2 em que suscitou, pois, os motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e suas razões de defesa, tendo apresentado, na oportunidade, (i) o termo de intimação fiscal enviado à Sra. Lucienne Vieira e a respectiva resposta (fls. 5/7) e (ii) o termo de atendimento n.º 200910000039500 assinado pelo próprio contribuinte (fls. 8).

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. 27/33, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Campo Grande – MS entendeu por julgá-la improcedente, conforme se verifica da ementa reproduzida abaixo:

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

Exercício: 2009

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual do contribuinte está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, não podendo ser acolhidos comprovantes que não contenham todos os requisitos exigidos pela legislação do IRPF.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

O contribuinte foi devidamente intimado do resultado da decisão de 1ª instância em 26/01/2012 (fls. 36) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 38/39, protocolado em 16/02/2012, 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 n.º 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 meritorias tais quais formuladas.

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

(i) Dos fatos:

- Que é contribuinte do IRPF e faz jus aos abatimentos permitidos pela legislação de regência, sendo que, no casou, restou comprovado que recebeu os tratamentos e que, portanto, não descumpriu o artigo 73, § 1º do RIR/99.

(ii) Preliminar:

- Que, à luz da legislação do IRPF, apresentou toda a documentação quando foi solicitado pela Receita Federal e que os documentos, portanto, comprovam os respectivos fatos, daí por que as deduções devem ser acolhidas, bem assim que as próprias profissionais também já haviam apresentado as respectivas declarações de prestação de serviços médicos devidamente assinadas.

(iii) Do mérito:

- Que atendeu todas as solicitações da Receita Federal dentro dos respectivos prazos e, por isso mesmo, faz jus às deduções tais quais pleiteadas.

Com base em tais alegações, o recorrente pleiteia pela improcedência da autuação fiscal e que o recurso seja provido para que o débito seja cancelado.

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 n.º 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 n.º 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

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).

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.

§ 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 n.º 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 n.º 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei n.º 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 n.º 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.

Por outro lado, verifique-se que o artigo 80, inciso III do Decreto n.º 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

³ Cf. Lei n.º 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 n.º 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.

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 e que, no caso, não se limitam apenas aos comprovantes de transferências bancárias tais como as TED's e/ou os DOC's, porque, como cediço, muitos desses pagamentos e, em especial, os serviços cujos valores não são vultosos, são realizados em dinheiro em espécie.

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 n.º 13688.001169/2007-21, Acórdão n.º 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 fáticas que revestem o caso concreto. A análise, aqui, tem por escopo a apreciação dos documentos que foram juntados aos autos.

Pois bem. Registre-se, de plano, que, em sede de Impugnação, o recorrente anexou aos autos apenas (i) o termo de intimação fiscal enviado à Sra. Lucienne Vieira e a respectiva resposta a qual, aliás, não foi devidamente assinada pela referida profissional (fls. 5/7) e (ii) o termo de atendimento n.º 200910000039500 assinado pelo próprio contribuinte (fls. 8).

Quando do protocolo do recurso voluntário, o recorrente acabou juntando, novamente, a resposta para fins de declaração de que a Sra. Lucienne Vieira havia encaminhado à Receita Federal, devidamente assinada (fls. 40/41), bem como a declaração emitida pela Sra. Simone de Freitas Mascarenhas dando conta da realização de 75 consultas no valor de R\$ 70,00, cujas respectivas dadas das consultas não foram informadas, uma vez que, segundo a declarante, os atendimentos haviam sido realizados há dois anos, sendo que, ao final, a declarante faz menção a supostos recebidos em anexos os quais, a rigor, não foram devidamente juntados aos autos (fls. 42).

No meu entendimento, o documento emitido pela Sra. Lucienne Vieira que, no caso, foi juntado às fls. 40/41, e o qual tem por objeto a realização 50 sessões de fisioterapia que foram prestadas no domicílio do ora recorrente nas respectivas datas tais quais discriminadas e cujos pagamentos, no valor de R\$ 60,00 por sessão, foram realizados, segundo a própria declarante, em espécie, preenche os requisitos do artigo 80, § 1º, inciso III do Decreto n.º 3.000/99.

E ainda que a referida declaração tenha sido apresentada anteriormente sem a devida assinatura da declarante, o fato é que o documento já havia sido objeto de análise por

parte da autoridade julgadora, de modo que não há se falar, aqui, na ocorrência da preclusão nos termos do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72.

Ora, talvez a suposta deficiência nos aspectos formais do documento não seriam suficientes para invalidá-lo como meio de prova, mas, ainda assim, o recorrente entendeu por bem juntá-lo novamente devidamente assinado justamente por conta das razões levantadas pela autoridade julgadora de 1ª instância, restando-se concluir, portanto, que se trata de situação que se encaixa com perfeição à hipótese prevista no artigo 16, § 4º, alínea “c” do Decreto n.º 70.234/72⁵.

Portanto, reconheça-se, à luz do artigo 80, § 1º, inciso III do Decreto n.º 3.000/99, que a declaração prestada pela Sra. Lucienne Vieira dando conta da realização de 50 sessões de fisioterapia ao recorrente é, por assim dizer, uma espécie de documento compilado que, no final, equivale aos próprios recibos de pagamentos e que, portanto, deve ser considerado como documento hábil e idôneo para comprovar as despesas médicas tais quais pleiteadas no respectivo ano-calendário de 2008 no valor total de R\$ 3.000,00, as quais, a propósito, foram devidamente informadas pelo recorrente em sua *Declaração de Ajuste Anual como Pagamentos e Deduções de Despesas Médicas* (fls. 16/20).

Por essas razões, entendo por reestabelecer a dedução de despesas médicas efetuadas à Sra. Lucienne Vieira no valor de R\$ 3.000,00.

Já no que diz respeito às deduções das despesas médicas supostamente pagas à Sra. Simone de Freitas Mascarenhas no valor total de R\$ 5.250,00, tem-se que a respectiva declaração emitida pela referida profissional foi juntada aos autos apenas em sede recursal (fls. 42) e, portanto, de acordo com o artigo 16, § 4º do Decreto n.º 70.235/72⁶, não poderá ser apreciada em virtude da ocorrência da preclusão.

E ainda que assim não fosse, note-se, a título de esclarecimentos, que a referida declaração juntada às fls. 42 dos autos não apresenta as formalidades devidas, haja vista que os serviços ali relatados não foram bem especificados nos termos do que determina o artigo 80, § 1º, inciso III do Decreto n.º 3.000/99, sem contar que as respectivas dadas das consultas não foram informadas e os supostos recebidos mencionados acabaram não sendo juntados aos autos.

Com efeito, entendo por manter a glosa das deduções realizadas a título de despesas médicas referentes à profissional Simone de Freitas Mascarenhas no valor total de R\$ 5.250,00.

Conclusão

Por todas essas razões e por tudo que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário e entendo por dar-lhe provimento parcial para reestabelecer a dedução de despesas médicas no valor de R\$ 3.000,00.

(documento assinado digitalmente)

⁵ Cf. Decreto n.º 70.235/72. Art. 16. (omissis). § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

⁶ Cf. Decreto n.º 70.235/72. Art. 16. (omissis). § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual (...).

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega