



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.006402/2009-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-003.445 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 28 de julho de 2021
Recorrente DANILO MELIM ABURJELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PAF. ALEGAÇÃO NULIDADE. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO DO JULGADOR.

Somente são considerados nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

De acordo com o princípio do livre convencimento motivado do julgador, a valoração do conjunto probatório colacionado aos autos deve ser realizada de forma livre, nos termos do artigo 29 do Decreto n 70.235/72, de modo que não haverá cerceamento ao direito de defesa nas hipóteses em que a autoridade julgadora expõe, de forma justificada, e com base na legislação de regência, os motivos pelos quais entendera que os documentos colacionados aos autos pelo sujeito passivo não atestam, com precisão, as alegações tais quais formuladas em sua impugnação.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada. No mérito por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento 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 2005, constituído em decorrência da apuração de deduções indevidas realizadas a título de despesas médicas, do que resultou na exigência do imposto suplementar, aplicação de multa de ofício e incidência dos juros de mora (fls. 14/17).

Depreende-se da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 16 que a autoridade fiscal entendeu por realizar a glosa das respectivas deduções com base nos motivos abaixo transcritos:

“Dedução Indevida de Despesas Médicas.

Glosa do valor de R\$ *****8.456,00, 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

O contribuinte foi intimado para apresentar os comprovantes das despesas médicas, bem como do seu efetivo pagamento. Foram apresentados apenas os recibos emitidos por Miriam Margareth Lana, dentista, no montante de R\$ 8.456,00. Não apresentou qualquer documento para comprovar o seu efetivo pagamento (p. ex.: cópias de cheques nominais, depósito bancário, ordem de pagamento, entre outros). Assim, esse pagamento foi glosado por falta de comprovação.”

O contribuinte foi devidamente intimado da autuação fiscal e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 2/12 em que suscitou, pois, os motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e suas razões de defesa, tendo juntado aos autos os documentos de fls. 19/36.

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. 48/51, a 6ª Turma da DRJ de Belo Horizonte entendeu por julgá-la improcedente, conforme se verifica da ementa reproduzida abaixo:

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

Exercício: 2006 |

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÕES.

Para gozar de deduções a título de despesas médicas, o contribuinte deve comprovar de forma inequívoca a efetividade do serviço e pagamento respectivo pagamento.

Impugnação Improcedente

Outros Valores Controlados.”

O contribuinte foi notificado do resultado da decisão de 1ª instância em 24/02/2012 (fls. 53) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 54/72, protocolado em 26/03/2012, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento.

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

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

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

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

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

- Que a Constituição Federal consagra as garantias fundamentais ao devido processo legal, contraditório e ampla defesa, o que significa dizer que os julgadores devem buscar a verdade material, de modo que todas as provas e alegações devem ser efetivamente consideradas, o que não ocorreu no caso concreto, haja vista que a autoridade julgadora de 1ª instância acabou afastando, de forma não motivada, todas as alegações formuladas, sem contar que a decisão recorrida carece de fundamento ao afastar a validade dos recibos apresentados, pois, conforme exposto, tais recibos contêm todos os requisitos exigidos pela legislação de regência.

(ii) Do Mérito:

- Que, nos termos do artigo 80, caput e § 1º, inciso III do Decreto nº 3.000/99, as despesas médicas podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto sobre a renda e que tais deduções limitam-se aos pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de CPF ou CNPJ de quem os recebeu, sendo que, no caso, todos os recibos apresentados contêm todos os elementos exigidos pela legislação de regência;

- Que a regra prevista na legislação é que a comprovação dos gastos médicos se realize por meio de recibos de pagamentos e, portanto, apenas excepcionalmente, na falta dos recibos, a comprovação deve ser realizada

por meio da apresentação de cheques nominativos, do que se pode concluir que a autoridade fiscal não pode exigir mais do que a própria Lei prescreve; e

- Que, no caso, o que teria motivado a glosa da dedução não foi a existência de indícios ou suspeitas de que não houvera a prestação dos serviços médicos, mas, sim, a não apresentação de cheques, comprovantes de depósitos bancários etc., os quais, segundo a autoridade fiscal, seriam imprescindíveis para a validação da dedução dos dispêndios.

Com base em tais alegações, o recorrente pleiteia pelo conhecimento do presente recurso e que, no final, seja provido, de modo que o processo e lançamento aqui discutido sejam anulados.

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

1. Da alegação preliminar de cerceamento ao direito de defesa

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

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

“Decreto nº 70.235/72

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

Schroder Sliwka¹, a nulidade no processo administrativo apenas deve ser reconhecida por incompetência ou violação ao direito de defesa.

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

É nesse mesmo sentido que dispõem Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López²:

“O artigo 59 trata de nulidade por vício de incompetência, seja dos atos e termos processuais (inc. I), seja dos despachos e decisões (inc. II) (...).

O inciso II cuida, ainda, da nulidade decorrente de cerceamento do direito de defesa que, no processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal. Daí as decisões administrativas devem ser emitidas sempre em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa sob pena de serem consideradas nulas pela falta de elemento essencial à sua formação. Da mesma forma, a omissão de requisitos essenciais enseja a nulidade do lançamento quando cercearem o direito de defesa do contribuinte.”

Nesse contexto, registre-se que a autoridade fiscal tem o dever de buscar a verdade material em razão de estar vinculada ao princípio da legalidade.

É a partir do princípio da “verdade material” que a lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha a formar sua livre convicção sobre fatos praticados pelo contribuinte. Todavia, agir em nome da verdade material não equivale a agir em nome da verdade absoluta, porque a verdade absoluta encontra-se no campo da utopia, do ideal. Aliás, pela verdade material não se pretende obter a verdade absoluta, quase sempre inatingível. Obtém-se, isso sim, apenas um juízo de verossimilhança ou probabilidade da ocorrência dos fatos.

Seguindo essa linha de raciocínio, acrescente-se, ainda, e sob outra perspectiva analítica, que o artigo 29 do Decreto nº 70.235/72 dispõe que a autoridade julgadora formará livremente sua convicção quando da apreciação da prova. Veja-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”

¹ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito processual tributário: Processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2014, Não paginado.

² NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

Trata-se do princípio do livre convencimento motivado do julgador segundo o qual a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos deve ser realizada de forma livre, não se cogitando da existência de critérios prefixados de hierarquia de provas, os quais, aliás, poderiam acabar determinando quais provas apresentariam maior ou menor peso no julgamento da lide.

Com efeito, tem-se que o julgador é soberano no que diz com a análise das provas produzidas nos autos, devendo decidir conforme o seu convencimento. Mas o livre convencimento não se confunde com arbítrio, não podendo, por exemplo, o julgador discordar simplesmente do previsto na norma legal sem argumentos jurídicos consistentes, nem indeferir provas sem que diga a razão. Exige-se, pois, que o livre convencimento seja motivado que, no caso, equivale a uma justificativa que deverá ser razoável e lógica, de forma a permitir a satisfação do processo administrativo.

Fixadas essas premissas iniciais, observe-se que tanto a autoridade fiscalizadora quanto a autoridade julgadora entenderam que o ora recorrente havia sido intimado para apresentar os comprovante das despesas médicas e dos efetivos pagamentos e que, no caso, foram apresentados apenas os recibos emitidos por *Miriam Margareth Lana*.

No caso, veja-se que a autoridade julgadora acabou dispondo que as deduções realizadas a título de despesas médicas estão condicionadas à especificação e comprovação dos pagamentos, bem assim que, nos termos do artigo 73 do Decreto nº 3.000/99, vigente à época dos fatos aqui discutidos³, “*todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora*”. Confira-se:

“Conforme disposto no §2º, III da mesma norma, a dedução fica condicionada à especificação e comprovação dos pagamentos, com indicação do endereço e CPF ou CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Por sua vez, o art. 73 do Decreto nº 3.000, de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, dispõe:

‘Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, da autoridade lançadora. ’ (Decreto-Lei n- 5.844, de 1943, art. 11, §3º). ’

Ao contrário do que alega o contribuinte, pela análise dos recibos apresentados não se identifica o nome do beneficiário dos serviços. Assim, não restou demonstrado que o eventual tratamento dentário foi prestado ao impugnante e/ou a algum de seus dependentes.

Quanto às radiografias juntadas aos autos, embora constem nas mesmas os nomes do contribuinte e de sua dependente Isabela Marian de Oliveira Abujerli não se constituem em prova suficiente para demonstrar o efetivo pagamento da dedução pleiteada conforme solicitado pela fiscalização.

Ao contrário do que alega o impugnante, não cabe à autoridade lançadora, intimar a profissional que emitiu os recibos para prestar declarações. O que deve ficar demonstrado pelo contribuinte é o efetivo pagamento das despesas que ensejaram a

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.

dedução pleiteada. Também importa dizer que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado.

No presente caso, o contribuinte, apesar de intimado a comprovar o pagamento, não o fez, tanto durante a ação fiscal, quanto na fase impugnatória, onde foram juntadas apenas recibos que não indicam o nome do eventual beneficiário dos serviços e radiografias dentárias. Tais documentos não fazem prova da efetividade dos correspondentes à dedução pleiteada.”

Como se pode notar, a autoridade julgadora de piso apreciou e valorou as provas colacionadas pelo ora recorrente e, no final, com fundamento no artigo 73 do Decreto nº 3.000/99, acabou entendendo que (i) os recibos apresentados não constavam o nome do beneficiário dos serviços e que (ii) as radiografias não constituíam prova suficientes que atestassem o efetivo pagamento das deduções pleiteadas. No final, a autoridade concluiu que os documentos não comprovavam a efetividade dos pagamentos e das correspondentes deduções.

No meu entendimento, não vislumbro que a decisão aqui discutida tenha sido proferida com preterição ao direito de defesa, conforme dispõe o artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72, haja vista que a autoridade julgadora formou livremente sua convicção quando da apreciação das provas carreadas aos autos, nos termos do que dispõe o artigo 29 do referido Decreto.

A propósito, é bem verdade que a autoridade erigiu os fundamentos e motivos por meio dos quais acabou considerando que os documentos apresentados não comprovavam a efetividade dos pagamentos relativos às deduções pleiteadas a título de despesas médicas, sendo que, em casos tais, decerto que as autoridade fiscalizadora e julgadora poderão fazê-lo com base no artigo 73 do Decreto nº 3.000/99, que dispõe que *“todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora”*.

Como afirmei anteriormente, o julgador é soberano no que diz respeito à análise das provas e, portanto, deve decidir conforme o seu convencimento, conforme bem dispõe o artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, o que não significa dizer, por outro lado, que possa discordar simplesmente daquilo que está previsto na norma sem apresentar argumentos jurídicos consistentes. No final, exige-se que o seu livre convencimento seja motivo, justificado com base na legislação, haja vista que toda a atividade tributária é vinculada à nos termos do artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Ora, se é certo que a autoridade julgadora valorou as provas carreadas aos autos de acordo com seu livre convencimento motivado, nos termos do artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, também é certo que a linha de entendimento tal qual fixada no sentido de que tais documentos não comprovariam a efetividade dos pagamentos para fins de deduções realizadas a título de despesas médicas teve por fundamento o próprio artigo 73 do Decreto nº 3.000/99.

Considerando, pois, que a autoridade julgadora expôs os fundamentos legais e os motivos pelos quais entendera que os documentos juntados aos autos não comprovariam a efetividade dos pagamentos para fins de deduções realizadas a título de despesas médicas, entendo que a decisão ora guerreada não foi proferida com preterição ao direito de defesa, nos termos do que dispõe o artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72.

Com base nessa linha de raciocínio, entendo por rejeitar preliminar de cerceamento de defesa tal qual formulada pelo recorrente.

Passemos, então, a analisar as alegações de ordem meritória.

2. Das deduções realizadas a título de despesas médicas e da análise dos documentos carreados aos autos

Registre-se, de plano, 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 individual⁴.

A propósito, verifique-se que a própria legislação de regência do Imposto de Renda vigente à época dos fatos aqui discutidos⁵ cuidou de dispor sobre a comprovação das deduções do imposto, podendo-se elencar, aqui, as disposições normativas de caráter geral e aquelas relativas especificamente às despesas médicas. Veja-se:

“Decreto nº 3.000/99

TÍTULO V – DEDUÇÕES

CAPÍTULO I – DISPOSIÇÕES GERAIS

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

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

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

CAPÍTULO III - DEDUÇÃO NA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS

Seção I - Despesas Médicas

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

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

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

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

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

⁴ FULGINITI, Bruno Capelli. Deduções no Imposto de Renda: Fundamento Normativo e Controle Jurisdicional. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 63.

⁵ Confira-se que de acordo com o artigo 144 da Lei nº 5.172/66, "O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada", o que significa dizer que os fatos aqui discutidos devem ser analisados sob as disposições normativas constantes do Decreto nº 3.000/99, o qual, hoje, encontra-se revogado.

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

A despeito da expressão final “a juízo da autoridade lançadora” constante do artigo 73, *caput* do Decreto nº 3.000/99 apresentar uma abertura semântica um tanto ampla, é de se reconhecer que tal abertura não pode ser objeto de juízos discricionários e um tanto desarrazoados. Aliás, toda a atividade tributária é vinculada à lei nos termos dos artigos 3º⁶ e 142⁷ do Código Tributário Nacional, o que significa dizer que a autoridade fiscal não pode se valer de juízos discricionários.

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

Quer-se dizer com isso que a própria legislação de regência do Imposto sobre a Renda vigente à época dos fatos aqui discutidos autoriza que os pagamentos com despesas médicas sejam comprovados por meio de documentos hábeis e idôneos como, por exemplo, recibos, declarações e/ou outros documentos equivalentes que atendam às formalidades 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 rigor, registre-se que a jurisprudência deste tribunal administrativo tem encampado essa linha de raciocínio, conforme se atesta da ementa abaixo reproduzida:

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

Exercício: 2003

[...]

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

[...]

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

⁶ 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.

⁷ Cf. Lei nº 5.172/66. Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

“Instrução Normativa RFB nº 1.500/2014

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

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

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

III - data de sua emissão; e

IV - assinatura do prestador do serviço.

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

[...]

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

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

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

No caso em tela, verifique-se que a autoridade fiscal entendeu por glosar as deduções realizadas a título de despesas médicas referentes aos serviços odontológicos prestados pela profissional *Miriam Margareth Lana* no montante de R\$ 8.456,00 exclusivamente porque o recorrente, quando intimado, teria apresentado apenas recibos emitidos pela referida profissional e, portanto, segundo a autoridade fiscal não havia comprovado o efetivo pagamento das respectivas despesas.

Ocorre 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 de que as deduções a título de despesas médicas 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 às fls. 19/24, referentes aos serviços odontológicos prestados pela profissional *Miriam Margareth Lana*, os quais, no caso, totalizaram o montante de R\$ 8.456,00, contém todas as informações exigidas pela legislação de regência para fins da realização de dedutibilidades a título de despesas médicas, tais como (i) nome, endereço e número do CPF da referida profissional, (ii) a identificação do responsável pelo pagamento – que, no caso, foi o próprio Sr. Danilo Melim Aburjeli –, (iii) a data da emissão em que os recibos foram emitidos e, por fim, (iv) a assinatura do próprio prestador do serviço.

A propósito, note-se, ainda, que o recorrente também havia colacionado aos autos cópias de radiografias dentárias requisitadas pela referida profissional (fls. 25/36), as quais apresentaram como pacientes tanto ele próprio quanto sua dependente *Izabella Marian de Oliveira Aburjeli* a qual havia sido devidamente indicada como tal na Declaração de Ajuste Anual respectivo ano-calendário de 2005. E, aliás, não restam dúvidas de que as despesas médicas com dependentes também podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto de renda, nos termos do artigo 80, § 1º, inciso II do Decreto nº 3.000/99.

De todo modo, o que deve restar claro é que as deduções de despesas médicas referentes ao tratamento odontológico realizado pela profissional *Miriam Margareth Lana* no montante de R\$ 8.456,00 devem ser reestabelecidas pelos seguintes motivos:

- (i) Os pagamentos realizados a dentistas estão previstos na legislação de regência dentre os tipos de serviços que autorizam a realização de deduções da base de cálculo do imposto sobre a renda, nos termos dos artigos 8º, inciso I da Lei 8.134/1990, 8º, inciso II, alínea “a” da Lei nº 9.250/1995, combinado com o artigo 80, caput do Decreto nº 3.000/99; e
- (ii) Os recibos emitidos pela profissional, os quais foram juntados às fls. 19/24, contém todas as informações e requisitos exigidos pela legislação de regência, tais como nome, endereço, número CPF do prestador do serviço, identificação do responsável pelo pagamento, data da emissão dos recibos e assinatura do prestador do serviço, de modo que a referida documentação, em conjunto com as cópias de radiografias dentárias de fls. 25/36, deve ser considerada como hábil e idônea para fins de comprovação das despesas médicas tais quais declaradas, de acordo com o que prescrevem os artigos 8º, § 2º, inciso II da Lei nº 9.250/1995 e 80, § 1º, inciso III do Decreto nº 3.000/99.

Por essas razões, entendo por reestabelecer a dedutibilidade das despesas médicas no montante de R\$ 8.456,00, relativas aos serviços odontológicos prestados pela profissional *Miriam Margareth Lana*.

Conclusão

Por todas essas razões e por tudo que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário e entendo por rejeitar a preliminar de nulidade por cerceamento ao direito de defesa. No mérito, entendo por dar provimento ao recurso para reestabelecer a dedutibilidade das despesas médicas tais quais pleiteadas.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega