



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 18186.004414/2010-22
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.302 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 15 de dezembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MARCOS FABIO LION

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

Ano-calendário: 2005

IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS. MOTIVO DA GLOSA SANADO EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO.

Segundo o art. 80, § 1º, III, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, a dedução de despesas médicas na declaração de rendimentos 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, devendo ser admitidas, para efeito de dedução, as despesas documentadas com os comprovantes da prestação dos serviços e com os recibos apresentados na impugnação quando a glosa não está sustentada na falta de comprovação do efetivo pagamento, mas apenas na desconformidade dos recibos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Maurício Nogueira Righetti e Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado).

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, em face do acórdão 2001-000.127, de recurso voluntário, e que foi totalmente admitido pela Presidência da 2ª Seção,

para que seja rediscutida a seguinte matéria: critério de comprovação de despesas médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa física. Segue a ementa da decisão, nos pontos que interessam:

[...]

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

Recibos de despesas médicas têm força probante como comprovante 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.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para restabelecer a dedução das despesas médicas e manter a glosa de R\$ 6.120,00, vencido o conselheiro José Ricardo Moreira, que lhe negou provimento.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional basicamente alega que:

- conforme paradigmas 102-49.032 e 104-23.347, todas as despesas médicas dedutíveis estão sujeitas à comprovação do efetivo pagamento.

O contribuinte foi intimado, mas não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF), e a recorrente demonstrou a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que deve ser conhecido.

2 Glosa de despesas médicas

Discute-se nos autos se as despesas médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa física estão sujeitas à comprovação do efetivo pagamento.

Pois bem. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, entre outros profissionais/estabelecimentos da área de saúde, conforme regra expressa do art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda vigente à época dos fatos geradores (RIR/1999). O seu § 1º, III, preleciona o seguinte a respeito da comprovação:

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:

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;

A comprovação, portanto, é feita mediante a indicação do nome, endereço e número de inscrição do profissional. Dito de outra forma, os pagamentos são comprovados através dos recibos ou das notas fiscais de prestação de serviços, elaborados em consonância com os requisitos supra mencionados. Na falta dessa documentação (*"podendo, na falta de documentação"*), admite o Regulamento a exibição dos cheques nominativos.

Vale lembrar que lançamento tributário é um ato administrativo vinculado, no qual não há margem para discricionariedade, conforme regra expressa do art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Segundo o Professor Paulo de Barros Carvalho, *"o ato jurídico administrativo do lançamento é vinculado, significando afirmar que se coloca entre aqueles para a celebração dos quais não atua o agente com qualquer grau de subjetividade"*¹, de tal modo que a comprovação das deduções deve ser efetuada em conformidade com a Lei, e não de acordo com o juízo da autoridade administrativa.

Da própria definição de tributo, contida no art. 3º do Código, depreende-se a natureza vinculada do ato de lançamento. Nesse sentido, o professor e juiz federal Leandro Paulsen observa que *"da própria definição legal de tributo (art. 3º do CTN) tira-se que é prestação pecuniária cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada"*². O único critério aceitável, portanto, é o critério legal, que, diga-se de passagem, não varia de pessoa para pessoa, tampouco está sujeito a variações de humor.

Destarte, a hipótese em estudo é regida pelo art. 80, § 1º, III, do Regulamento, segundo o qual os pagamentos devem ser 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"*. Neste ponto, é importante observar que o legislador tributário usou a mesma forma de direito privado do Código Civil (art. 320 do Código), deixando de exigir qualquer formalidade ou solenidade especial. A comparação entre a lei civil e tributária pode ilustrar tal conclusão:

Regulamento do Imposto de Renda

Art. 80. [...].

§ 1º [...]:

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;

Código Civil

¹ Curso de Direito Tributário. 22. Ed. – São Paulo : Saraiva, 2010, p. 463.

² Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. rev. atual. Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008, p. 987

Art. 320. A quitação, que sempre poderá ser dada por instrumento particular, designará o **valor e a espécie da dívida quitada, o nome do devedor, ou quem por este pagou, o tempo e o lugar do pagamento**, com a assinatura do credor, ou do seu representante.

Lembre-se, assim, que se “*o legislador opta por um instituto, conceito e forma do Direito Privado e não o define com tintas próprias, então deve o intérprete/aplicador compreender que tais institutos não podem ser desprendidos do contexto (de Direito Privado) onde foram desenvolvidos*”³, ou seja, “*o ‘sentido possível’ das palavras, por sua vez, deve ser investigado, também ele, à luz do contexto do dispositivo legal. Verificando-se que a expressão se refere a um instituto de Direito Privado, então o ‘sentido possível’ se dobra àquele ramo jurídico*”⁴. E, veja-se, a lei tributária não apenas não alterou a forma prevista na lei civil, como textualmente adotou a mesma forma, com acréscimos de alguns poucos dados, e esclarecendo que o cheque nominativo pode ser apresentado na falta de documentação.

O art. 73 do Regulamento vigente à época dos fatos geradores tão-somente esclarece que as deduções estão sujeitas à comprovação, sem alterar, obviamente, o critério legal de prova estabelecido no art. 80, que o sucede. E mais, inexistente qualquer possibilidade de discricionariedade por parte da autoridade administrativa, vez que o lançamento é vinculado à lei.

No caso concreto, verifica-se que os recibos juntados na impugnação, alusivos aos honorários e despesas pagos aos profissionais Vania Maria Buoro Cassano, Lucio Lopes Daltro e Carlos Alberto Oliveira Battaglini estão de acordo com o Regulamento e o art. 8º, § 2º, III, da Lei 9250/95, resolvendo-se, pois, o único problema de desconformidade levantado pela fiscalização. Com efeito, e segundo se depreende da COMPLEMENTAÇÃO DA DESCRIÇÃO DOS FATOS de efl. 4, o único motivo que ensejou o lançamento foi que “*os recibos apresentados [estariam] em desacordo com o disposto na lei 9.250/95, art. 8º, parágrafo 2º, inciso III*”, tendo inexistido acusação de falta de comprovação do efetivo pagamento.

Ademais, e para contrapor-se às alegações abaixo da DRJ, o contribuinte juntou ao recurso voluntário fotocópias das declarações de efls. 106 e 131, os documentos médicos de efls. 107/125, os relatórios de radiologia odontológica de efls. 132/134, que também comprovam a prestação dos serviços.

[...] a comprovação de despesas por meio de recibos é frágil e a apresentação destes documentos, em muitos casos, deve servir apenas como ponto de partida para a comprovação das despesas declaradas, não podendo a autoridade fiscal se satisfazer apenas com eles.

Cabe destacar que a legislação permite a dedução de pagamentos especificados e comprovados. Assim, ao impugnante cabe provar que a prestação de serviços e o respectivo pagamento ocorreram, que o serviço foi prestado pelos profissionais elencados na legislação e o beneficiário foi ele próprio ou seu dependente, definido conforme a legislação pertinente.

Nesse sentido, deve ter em conta que o pagamento das despesas médicas não envolve apenas ele e o profissional de saúde, mas também o Fisco - caso haja intenção de se beneficiar desta dedução na declaração de rendimentos. E, por isso, deve se acautelar na guarda de elementos de prova da efetividade do pagamento e do serviço.

Em resumo, houve comprovação da efetiva prestação dos serviços e, além disso, o fundamento da glosa não foi a falta de comprovação do desembolso, mas a desconformidade dos recibos que haviam sido apresentados no transcurso da fiscalização. Com a juntada dos recibos,

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 789.

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Obra citada, p. 789.

em impugnação, que resolveram o problema de desconformidade levantado pela auditoria fiscal, deve ser reestabelecida a dedução e afastada a glosa.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci