



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10384.005712/2009-58
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2003-003.931 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 25 de novembro de 2021
Recorrente JOSÉ DE ARIMATEA FERREIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. DOCUMENTOS. RECIBOS MÉDICOS. REQUISITOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ESPECIFICIDADE DOS SERVIÇOS. BENEFICIÁRIO DOS SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO.

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, sendo que tais pagamentos são restritos aos tratamentos médicos do próprio contribuinte ou de seus dependentes, nos termos dos artigos 8, § 2º, inciso II da Lei nº 9.250/1995.

Os recibos, declarações e outros documentos equivalentes que são fornecidos por profissionais de saúde devem ser considerados como suficientes para fins de comprovação das deduções de despesas médicas apenas nas hipóteses em que contém as informações e os requisitos mínimos previstos na legislação de regência, tais como nome, endereço, número de inscrição do CNPJ do prestador do serviço, identificação do responsável pelo pagamento, data da emissão do recibo e assinatura do prestador do serviço.

Na hipótese de o comprovante de pagamento do serviço médico ter sido emitido em nome do contribuinte sem a especificação do beneficiário do serviço, pode-se presumir que esse foi o próprio contribuinte, exceto quando, a juízo da autoridade fiscal, forem constatados razoáveis indícios de irregularidades.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Votou pelas conclusões a conselheira Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez.

(documento assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Savio Salomao de Almeida Nobrega - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Wilderson Botto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente).

Relatório

Trata-se, na origem, de autuação fiscal por meio da qual foi constituído de crédito tributário de Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, relativa ao ano-calendário 2008, exercício 2009, o qual restou apurado no montante total de R\$ 50.684,99, incluindo-se aí a cobrança do imposto suplementar, a incidência dos juros de mora e aplicação da multa de ofício de 75% (fls. 60).

De acordo com a Descrição dos fatos e Enquadramento Legal de fls. 61/64, a autoridade fiscal apurou as seguintes infrações à legislação tributária:

(i) Omissão de rendimentos do trabalho com vínculo e/ou sem vínculo empregatício:

Da análise das informações e documentos apresentados pelo contribuinte, e/ou das informações constantes dos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, constatou-se omissão de rendimentos do trabalho com vínculo e/ou sem vínculo empregatício, sujeitos à tabela progressiva, no valor de R\$ ***** 55.000,00, recebido(s) pelo titular e/ou dependentes, da(s) fonte(s) pagadora(s) relacionada(s) abaixo.

Na apuração do imposto devido, foi compensado o Imposto Retido na Fonte (IRRF) sobre os rendimentos omitidos no valor de R\$ ***** 0,00. De acordo com a DIRF da Secretaria Municipal de Saúde de Coronel José Dias, o contribuinte omitiu rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício no valor de R\$ 55.000,00;

(ii) Dedução indevida com Dependentes:

Glosa do valor de R\$ *****1.655,88 correspondente a dedução indevida com dependentes, por falta de comprovação da relação de dependência, conforme abaixo discriminado.

O contribuinte não apresentou certidão de casamento nem prova de coabitação. Nos respectivos cadastros dos CPF constam endereços diferentes; e

(iii) Dedução indevida de Despesas Médicas:

Glosa do valor de R\$ ***** 45.909,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução, conforme abaixo discriminado.

Seq	CPF/CNPJ	Nome / Nome empresarial	Cod	Declarado	Reemb	Alterado
-----	----------	-------------------------	-----	-----------	-------	----------

01	00.795.397/0001-55	CLÍNICA DE IMAGEM LUCÍDIO PORTELLA LTDA	020	216,00	0,00	0,00
02	06.847.024/000147	CLÍNICA BATISTA PEGGY PEMBLE	020	363,00	0,00	0,00
03	04.103.260/0001-43	CLÍNICA DE TRATAMENTO FERNANDA DANIEL FISIOFITNESS	020	340,00	0,00	0,00
04	008.326.283-01	MARCELA TELES DE LIMA	010	15.000,00	0,00	0,00
05	062.289.038-08	RAPHAEL DE SOUZA NICOLAU	010	15.000,00	0,00	0,00
06	620.272.203-72	DIEGO DE SOUSA MELO	010	15.000,00	0,00	0,00

[...]

As despesas relativas a Maria Elza Silva foram glosadas em virtude da não comprovação da relação de dependência. Com relação as demais, os recibos não identificam o paciente, inclusive os emitidos em nome de Maria Elza Silva. Outras despesas não foram comprovadas.

O contribuinte foi devidamente notificado da autuação fiscal e apresentou Impugnação de fls. 02/08 por meio da qual suscitou, pois, os motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e suas razões de defesa, tendo anexado à sua manifestação os documentos de fls. 09/56.

Na sequência, os autos foram encaminhados para que a autoridade julgadora de 1ª instância apreciase a impugnação e, aí, em Acórdão de fls. 70/80, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza - CE entendeu por julgá-la parcialmente procedente, já que a turma entendeu por cancelar a omissão de rendimentos no montante de R\$ 55.000,00, bem como como por reestabelecer a dedutibilidade da dedução com dependentes. No final, o referido acórdão restou ementado nos seguintes termos:

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

Exercício: 2009

Omissão de Rendimentos. Alteração da Base de Cálculo.

A omissão de rendimentos tributáveis, quando não comprovada pelo Fisco não rende ensejo à revisão da base de cálculo do tributo, devendo, portanto, ser afastada.

Despesas Médicas. Glosa de Dedução. Ausência de Prova com o Efetivo Pagamento.

Ausente nos autos a prova do efetivo pagamento de despesa médica declarada como dedução da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física enseja a manutenção do lançamento.

Cientificado da decisão de primeira instância, inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, alegando, em apertada síntese, os argumentos deduzidos na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Savio Salomao De Almeida Nobrega - Relator(a)

De início, registre-se que a contribuinte foi intimada do resultado da decisão de 1ª instância em 05/03/2013 (fls. 85) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 87/94, protocolado em 02/04/2013.

Considerando que o recurso 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, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo.

Observo, de logo, que o recorrente sustenta, em síntese, que, de acordo com os artigos 80, § 1º do Decreto n.º 3.000/99 e 43, § 2º da Instrução Normativa SRF n.º 15, de 06 de fevereiro de 2001, não existe a exigência de apresentação de notas fiscais indicando os dados do paciente, bastando, para tanto, que os gastos foram realizados em favor do próprio contribuinte ou de qualquer dos dependentes.

Além do mais, o recorrente alega que apresentou todos os recibos das despesas declaradas, nos quais constam todos os requisitos exigidos pelo artigo 80 do Decreto n.º 3.000/99, bem com que a autoridade fiscal acabou não acolhendo as deduções sob a alegação de que não houve, no caso, a comprovação do efetivo pagamento, sendo que tal exigência não está prevista na legislação de regência.

Pelo que se nota, o que se encontra em litígio é apenas as deduções de despesas médicas, já que as demais infrações de Omissão de rendimentos do trabalho com vínculo e/ou sem vínculo empregatício e a Dedução indevida com Dependentes foram canceladas pela autoridade julgadora de 1ª instância.

Dito isto, passemos, então, a analisar as alegações do recorrente no que diz com as deduções de despesas médicas, podendo-se consignar, 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, nos termos do que dispõem os artigos 8º da Lei n.º 8.134/1990 e 8º, inciso II da Lei n.º 9.250/1995. 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.”

A legislação de regência do Imposto de Renda vigente à época dos fatos aqui discutidos¹ também cuidou de dispor sobre a comprovação das deduções do imposto, conforme se verifica dos artigos 73, *caput* e 80 do Decreto nº 3.000/99:

“**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

¹ 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.

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;”

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 3º² e 142³ 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 médicas sejam comprovados por meio de documentos hábeis e idôneos como, por exemplo, recibos, declarações e/ou outros documentos equivalentes que atendam às formalidades, 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

² 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.

³ 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.

[...]

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).”

Nesse contexto, veja-se que a própria a Instrução Normativa RFB n.º 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 n.º 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 n.º 1756, de 31 de outubro de 2017).”

De todo modo, note-se que a dedutibilidade das despesas médicas dependerá da análise das circunstâncias fático-jurídicas e dos elementos probatórios que compõe o caso concreto.

A rigor, os recibos e declarações emitidos pelos profissionais médicos que contenham as informações mínimas tais quais previstas no artigo 97 da Instrução Normativa RFB n.º 1.500/2014 serão considerados como hábeis e idôneos para fins de comprovação das despesas médicas apenas nos casos em que a autoridade autuante não exige que as respectivas despesas sejam comprovadas por documentos que demonstrem, de forma incontestada, que os serviços médicos foram efetivamente realizados e, sobretudo, que o beneficiário realmente realizou o pagamento de tais serviços.

Ou seja, nas hipóteses em que a autuação fiscal é lavrada com base na falta de apresentação de documentos que comprovam a efetiva prestação dos serviços médicos e os efetivos pagamentos e/ou desembolsos, decerto que apenas quando o contribuinte comprova a efetividade das despesas a partir da apresentação de TED's, DOC's, extratos bancários, cheques nominais etc. é que o lançamento pode ser cancelado, de sorte que, em casos tais, os recibos não serão suficiente para tanto.

A título de informação, observe-se que, recentemente, este Tribunal editou a Súmula n.º 180, vigente desde 16/08/2021, que dispõe que a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais. Confira-se:

“Súmula CARF n.º 180

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais.”

Fixadas essas premissas, observe-se que, no caso concreto, a autoridade fiscal entendeu por glosar as despesas médicas, no montante total de R\$ 45.909,00, exclusivamente porque o contribuinte não havia comprovado a relação de dependência de Maria Elza Silva e, ainda, em relação às demais despesas, havia apresentado recibos que não identificaram o paciente, sem contar que outras despesas não foram comprovadas, conforme se verifica da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 63/64.

Por sua vez, a autoridade julgadora de 1ª instância examinou os recibos anexados à impugnação pelo ora recorrente e, no final, acabou entendendo pela manutenção da glosa de despesas médicas de acordo com os motivos abaixo reproduzidos, extraídos das fls. 77/79 do acórdão recorrido:

“Em princípio, admite-se como prova hábil de pagamentos, os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Entretanto, existindo, por parte do Fisco, dúvida quanto ao efetivo pagamento das quantias consignadas nos recibos de tratamento médico, outras provas podem ser solicitadas.

Assim, mesmo estando alguns recibos trazidos aos autos pela impugnante, emitidos nos termos exigidos pela legislação, não comprovam, por si sós, a legalidade da dedução, se não estiverem acompanhados de outros elementos de provas complementares, como a prova da efetividade da prestação dos serviços e/ou seu efetivo pagamento.

Ademais, no presente caso, verifica-se algumas inconsistências e omissões de informações nos recibos apresentados, como por exemplo:

- os recibos emitidos pela fonoaudióloga Marcela Teles de Lima não discriminam o beneficiário do atendimento.

- os recibos emitidos pelo fisioterapeuta Diego Sousa Melo, totalizando o valor de R\$ 15.000,00, não se configuram como despesa dedutível do imposto de renda. Isso por se tratar de sessões de Pilates, modalidade de atividade física que pode ser ministrada por fisioterapeuta ou profissional formado em educação física, a qual não está prevista na legislação como despesa dedutível do imposto de renda;

- os recibos emitidos pelo fisioterapeuta Raphael S. Nicolau não discriminam em que foi feito o tratamento. Ainda, nos referidos recibos consta apenas a informação

“Fisioterapia domiciliar voltada para a osteopatia”, sem especificar o tipo de tratamento prestado.

- os recibos emitidos pela Clínica Batista não especificam o beneficiário do atendimento, o mesmo ocorrendo com a nota fiscal de serviços emitida pela Clínica Lucídio Portella.

[...]

Deste modo, tem-se que os documentos apresentados pela defesa prestam-se tão-somente para comprovar que o contribuinte necessitou de tratamento com fisioterapeuta, dentista e fonoaudiólogo, entretanto, não são suficientes para comprovar que o tratamento foi realizado e que os mesmos profissionais teriam recebido pela execução de tais serviços as quantias referidas nos recibos apresentados pela defesa.

Dessa forma, como em momento algum o contribuinte apresentou o efetivo pagamento dos serviços prestados pelos profissionais constantes nos recibos anexados ao presente processo, é de se considerar não ter o contribuinte logrado comprovar as deduções com despesas médicas declaradas na DIRPF/2009, no valor de R\$ 45.909,00 glosadas na presente Notificação de Lançamento, prosperando o feito fiscal.”

O primeiro ponto que deve ser aqui destacado é que a motivação do lançamento fiscal foi justamente a falta de identificação do paciente nos recibos apresentados, de modo que, em momento algum, a autoridade fiscal solicitou que o contribuinte comprovasse o efetivo pagamento com as despesas médicas tais quais declaradas. Essa premissa erigida pela autoridade julgadora de 1ª instância de que o contribuinte não apresentou a comprovação do efetivo pagamento dos serviços prestados pelos respectivos profissionais deve ser completamente rechaçada.

É que a autoridade julgadora não pode modificar os critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício da atividade de lançamento, nos termos do que dispõe o artigo 146 do Código Tributário Nacional - CTN, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei n.º 5.172/66

CAPÍTULO II - Constituição de Crédito Tributário

SEÇÃO I - Lançamento

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

Em comentários ao artigo 146 do CTN, Hugo de Brito Machado⁴ dispõe o seguinte:

“Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil. [...] Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento,

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 180.

mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado.” (grifei).

Dito isto, é de se reconhecer que as deduções de despesas médicas aqui discutidas devem ser analisadas tão-somente com base nos recibos que foram apresentados pelo recorrente e os quais se encontram juntados às fls. 34/56. De fato, as deduções médicas devem ser analisadas isoladamente à luz de cada um dos recibos e notas fiscais emitidos pelos respectivos profissionais médicos e/ou instituições médicas, de acordo com as razões descritas abaixo:

(i) Despesa médica realizada com a Clínica de Imagem Lucídio Portella Ltda:

A nota fiscal emitida pela Clínica Lucídio Portella Ltda no valor de R\$ 216,00 (fls. 48), apresenta todos os requisitos previstos na legislação de regência e diz respeito a despesa com exame laboratorial ou radiológico, sendo que tal despesa foi paga pelo próprio recorrente.

A propósito, note-se que a indicação do beneficiário dos serviços médicos só deve ser obrigatória se o paciente for pessoa diversa daquela que efetuou o pagamento das respectivas despesas médicas, porque, do contrário, presume-se que aquele que efetuou o pagamento é o real beneficiário dos serviços médicos, nos termos do artigo 97, inciso II da Instrução Normativa n.º 1.500/2014.

Além do mais, destaque-se que essa linha de entendimento encontra amparo na Solução de Consulta Interna – COSIT n.º 23, de 30 de agosto de 2013, que estabelece que se pode presumir que o beneficiário do serviço foi o próprio contribuinte nas hipóteses em que os recibos emitido pelos respectivos profissionais médicos não indicam ou especificam o beneficiário do serviço.

Por essas razões, deve-se reestabelecer a dedutibilidade da referida despesa médica.

(ii) Despesas médicas realizadas com a Clínica Batista Peggy Pemble:

Os recibos emitidos pela Clínica Batista Peggy Pemble (fls. 49) têm por objeto a realização de exames e serviços médicos que foram pagos pelo próprio recorrente, sendo que a indicação do beneficiário dos serviços médicos só deve ser realizada se o paciente for pessoa diversa daquela que efetuou o respectivo pagamento das despesas, nos termos do artigo 97, inciso II da Instrução Normativa n.º 1.500/2014 e de acordo com a Solução de Consulta n.º 23, de 30 de agosto de 2013.

Com efeito, as deduções de despesas médicas realizadas com a Clínica Batista Peggy Pemble, no montante de R\$ 363,00, devem ser reestabelecidas.

(iii) Despesas médicas realizadas com a Clínica de Tratamento Fernanda Daniel Fisiofitness:

As despesas médicas relativas a Maria Elza Silva foram glosadas em decorrência da falta de comprovação da relação de dependência, sendo que a própria autoridade julgadora de 1ª instância acabou entendendo que o ora recorrente conseguiu comprovar que a Sra. Maria era, de fato, dependente do contribuinte.

Logo, deve-se reestabelecer a dedutibilidade das despesas médicas relativas às sessões de fisioterapia realizadas pela Clínica Fernanda Daniel Fisiofitness, no montante de R\$ 340,00, cujos serviços foram prestados a Maria Elza Silva, já que a glosa tinha sido efetuada unicamente por conta da falta de comprovação da relação de dependência, a qual, aliás, restou reconhecida pela autoridade julgadora de 1ª instância.

(iv) Despesas médicas com a profissional Marcela Teles de Lima:

Os recibos emitidos pela profissional Marcela Teles de Lima totalizando o montante de R\$ 15.000,00 (fls. 50/51) têm por objeto sessões de fonoaudióloga e apresentam todos os requisitos previstos na legislação de regência, sendo que, diferentemente do que restou consignado pela autoridade julgadora de 1ª instância, a indicação do beneficiário dos serviços médicos só deve ser realizada se o paciente for pessoa diversa daquela que efetuou o respectivo pagamento das despesas, nos termos do artigo 97, inciso II da Instrução Normativa n.º 1.500/2014 e de acordo com a Solução de Consulta n.º 23, de 30 de agosto de 2013.

Portanto, a dedutibilidade das despesas médicas com a profissional Marcela Teles de Lima, no montante de R\$ 15.000,00 deve ser reestabelecida.

(v) Despesas médicas realizadas com o profissional Raphael de Souza Nicolau:

Os recibos emitidos pelo profissional Raphael de Souza Nicolau (fls. 51/55) têm por objeto a prestação de sessões de fisioterapia voltada para a osteopatia e apresentam todos os requisitos previstos na legislação de regência.

Diferentemente do entendimento exarado tanto pela autoridade fiscal quanto pela autoridade julgadora de 1ª instância nesse ponto, a indicação do beneficiário dos serviços médicos só deve ser realizada se o paciente for pessoa diversa daquela que efetuou o respectivo pagamento das despesas, nos termos do artigo 97, inciso II da Instrução Normativa n.º 1.500/2014 e de acordo com a Solução de Consulta n.º 23, de 30 de agosto de 2013.

Sendo assim, as deduções de despesas médicas com o profissional Raphael de Souza Nicolau, no montante de R\$ 15.000,00, devem ser reestabelecidas.

(vi) Despesas médicas realizadas com o profissional Diego de Souza Melo:

As despesas com o profissional Diego de Souza Melo tiverem por objeto a realização de sessões de fisioterapia e, portanto, devem ser deduzidas da base de cálculo do imposto de renda, à luz do artigo 8º, inciso II, alínea “a” da Lei n 9.250/1995, combinado com o artigo 80, caput do Decreto n.º 3.000/99, justamente por se tratar de pagamentos de fisioterapeuta legalmente habilitado ao exercício da função, pouco importando, e diferentemente do entendimento perfilhado pela autoridade julgadora de 1ª instância, se as sessões ali descritas tinha por objeto sessões de pilates ou RPG.

Além do mais, os recibos emitidos pelo referido profissional (fls. 56) apresentam todos os requisitos previstos nos artigos 8º, § 2º, inciso II da Lei n.º 9.250/1998, combinado com os artigos 80, § 1º, inciso III do Decreto n.º 3.000/99 e 97 da Instrução Normativa RFB n.º 1.500/2014.

Com base em tais alegações, entendo por reestabelecer as despesas médicas com a Clínica de Imagem Lucídio Portella Ltda (R\$ 216,00), Clínica Batista Peggy Pemble (R\$ 363,00), Clínica de Tratamento Fernanda Daniel Fisiofitness (R\$ 340,00), bem como com os profissionais Marcela Teles de Lima (R\$ 15.000,00), Raphael de Souza Nicolau (R\$ 15.000,00) e Diego de Souza Melo (R\$ 15.000,00).

Conclusão

Por todas essas razões e por tudo que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário e entendo por dar provimento para reestabelecer a dedutibilidade das despesas declaradas no montante total de R\$ 45.909 00.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega