



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.005439/2008-09
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-003.808 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 27 de outubro de 2021
Recorrente CLAUDIO HADLICH
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. ESPECIFICIDADE DOS SERVIÇOS. AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(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

Por meio da Notificação de Lançamento de fls. 04/07 foi efetuado o lançamento alterando o resultado da declaração de Imposto a Restituir de R\$ 4.855,32 para **Imposto de Renda Pessoa Física - Suplementar**, no valor de **R\$ 2.569,68**, código de receita 2904, acrescido de multa de ofício de 75% e de juros de mora, relativo ao ano-calendário 2005, exercício 2006, motivado pela glosa de dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 27.000,00, por falta de comprovação ou por falta de previsão legal.

Relata a autoridade fiscal que a glosa foi realizada em razão *do recibo apresentado não estar de acordo com as normas legais, não descrever a natureza da transação e/ou a especificidade do ato e/ou a contrapartida referente aos valores recebidos*.

Devidamente cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 02, suscitando, em síntese, as seguintes alegações:

- Que o recibo foi decorrente de um procedimento médico ao qual o contribuinte teria se submetido no ano de 2005, na cidade de São Paulo, em uma clínica médica conceituada;
- Que não possuía discordância quanto aos questionamentos apurados no laudo, pois não lhe dizem respeito e nem colocam qualquer dúvida quanto à sua pessoa, mas, sim, apenas põem em dúvida dados referentes a Clínica Médica;
- Que entrou em contato com a Clínica e que a mesma ficou de entrar em contato com o contador para lhe auxiliar, o que não ocorreu até a data da apresentação da impugnação; e
- Que a Receita deve apurar os dados registrados na declaração da Clínica Médica e, em caso de discordância, notificá-la. Requer que a impugnação seja acolhida, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

Em Acórdão de fls. 23/26, a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis - SC entendeu por julgar a impugnação improcedente sob as seguintes justificativas:

“Assim, revela-se equivocado o entendimento do contribuinte de que a motivação da glosa diz respeito unicamente aos dados da clínica médica, ao contrário, o fundamento da glosa é a ausência de especificação do serviço prestado, ou seja, o documento apresentado não descreve a natureza do serviço prestado, não especificando a contrapartida do valor que está sendo pago (... *recibo apresentado não estar de acordo com as normas legais, não descrever a natureza da transação e/ou a especificidade do ato e/ou a contrapartida referente aos valores recebidos*). E não resta dúvida de que a incumbência de comprovar a natureza da dedução pleiteada é do contribuinte e não do Fisco.

Vale notar que quando se tratam de despesas médicas dispendiosas há sempre um histórico da doença facilmente demonstrável por meio de exames, laudos médicos e periciais comprovando a patologia e o tratamento ao qual o paciente foi submetido.

No presente caso, caberia ao contribuinte apresentar outros elementos probatórios que pudessem reforçar a alegação de que aquele pagamento refere-se a tratamento médico do próprio contribuinte ou de seus dependentes. No entanto, tal fato não ocorreu. Aliás, nem agora, perante esta instância de julgamento vem o impugnante apresentar qualquer esclarecimento fático acerca dos serviços que teriam provocado tais despesas.

Sendo assim, diante da ausência de documentos capazes de comprovar a natureza da transação, especificando o serviço prestado, não vejo outra atitude a ser tomada a não ser a mesma que levou a autoridade lançadora a desconsiderar tais importâncias no cálculo do imposto de renda.”

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

De início, registre-se que o contribuinte tomou conhecimento do resultado da decisão de 1ª instância em 30/03/2012 (fls. 31) e entendeu por apresentar o Recurso Voluntário de fls. 32, protocolado em 23/04/2012.

Considerando que o recurso foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo.

Observo, de plano, que o recorrente suscita, em síntese, que, devido ao histórico de infertilidade familiar, os procedimentos médicos foram realizados numa clínica de São Paulo – SP e que, por ausência de um quadro clínico definido, aliado à falta de informações, foram concedidos como prova do pagamento pelos serviços médicos prestados um simples recibo, bem assim que, no intuito de comprovar o pagamento, está anexado ao recurso voluntário dois extratos bancários fornecidos pela Caixa Econômica Federal.

Pois bem. É de se reconhecer, 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 nº 8.134/1990 e 8º, inciso II da Lei nº 9.250/1995. 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.”

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 n.º 3.000/99:

“Decreto n.º 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 n.º 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 n.º 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 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 hospitais, 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;

¹ Confirma-se que de acordo com o artigo 144 da Lei n.º 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 n.º 3.000/99, o qual, hoje, encontra-se revogado.

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 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 3^o 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 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, 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

² 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.

³ 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.

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 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.

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 inconteste, a realização efetiva dos respectivos pagamentos e/ou desembolsos com os serviços médicos.

Ou seja, nas hipóteses em que a autuação fiscal é lavrada com base na falta de apresentação de documentos que comprovem 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 CAREF 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, registre-se, de logo, que o recorrente entendeu por anexar ao seu recurso os extratos bancários de fls. 34/35 a partir dos quais se verifica que nos dias 14/06/2005, 01/07/2005 e 20/07/2005 foram compensados três cheques no valor, cada qual, de R\$ 9.000,00.

Ora, é bem verdade que de acordo com o artigo 16, § 4º do Decreto n.º 70.235/72, a prova documental deve ser apresentada quando do oferecimento da impugnação, a menos que (a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, (b) refira-se a fato ou a direito superveniente ou (iii) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Confira-se:

“Decreto n.º 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito).”

A rigor, entendo que os extratos bancários devem ser aqui analisados, uma vez que a situação se enquadra, com perfeição, na hipótese constante do artigo 16, § 4º, alínea “c” do Decreto n.º 70.235/72, uma vez que se destinam a contrapor fatos ou razões levantadas pela autoridade julgadora de 1ª instância, não havendo se falar aí na ocorrência da preclusão no que diz com o momento da apresentação dos respectivos extratos.

Ocorre que, ainda que seja possível atestar que, de fato, no ano de 2005, o ora recorrente tenha realizado três operações bancárias no valor, cada qual, de R\$ 9.000,00, ou seja, R\$ 27.000,00 no total – esse é o mesmo valor que foi objeto de deduções de despesas médicas –, o fato é que não há qualquer informação complementar a respeito do beneficiário dos respectivos pagamentos.

Além dessas poucas informações a respeito da dedução de despesas médicas no montante de R\$ 27.000,00, o que se tem nos autos é, apenas, a declaração de ajuste anual do ano-

calendário de 2005 em que é possível verificar que o recorrente informou que realizou o pagamento a título de despesas médicas à Clínica de Andrologia São Paulo Ltda, CNPJ n.º 54.609.870/0001-91 (fls. 12/18).

A mera apresentação de extratos bancários não atesta, por si só, que os respectivos cheques no valor, cada qual, de R\$ 9.000,00, e os quais compensados nos dias 14/06/2005, 01/07/2005 e 20/07/2005, foram destinados, de fato, à Clínica de Andrologia São Paulo Ltda, CNPJ n.º 54.609.870/0001-91.

O que deve restar claro é que não há nos autos quaisquer documentos que demonstram a que título tais recursos teriam sido destinados à Clínica de Andrologia São Paulo Ltda, quando, é bem verdade, as deduções de despesas apenas são autorizadas quando os pagamentos são destinados 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, nos termos do que dispõem os artigos 8º da Lei n.º 8.134/1990, combinado com os artigos 8º, inciso II, alínea “a” da Lei n.º 9.250/1995 e 80, caput do Decreto n.º 3.000/99.

A propósito, vale destacar, ainda,, o fundamento da glosa foi justamente a ausência de especificação do serviço prestado, ou seja, o documento que havia sido apresentado à autoridade fiscal não descrevera a natureza do serviço prestado e, portanto, não especificou a contrapartida do valor que estaria sendo pago, sendo que não há dúvidas de que a incumbência de comprovar a natureza da dedução pleiteada é do contribuinte e não do Fisco.

De fato, caberia ao contribuinte apresentar outros elementos probatórios que pudessem reforçar a alegação de que os respectivos cheques compensados no valor, cada qual de R\$ 9.000,00 foram destinados à Clínica de Andrologia São Paulo Ltda e referiam-se a tratamento médico do próprio contribuinte ou de seus dependentes, bastando que tivesse juntado aos autos exames, laudos médicos, diagnósticos, comprovantes de consultas etc.

Com base em tais fundamentos, entendo que as alegações de mérito tais quais formuladas pelo recorrente não devem ser aqui acolhidas, já que o contribuinte não comprovou a especificidade dos serviços médicos supostamente prestados e os quais foram objeto da deduções de despesas médicas, sendo que tal informação é imprescindível para legitimar a dedução, conforme preceituam os artigos 8º da Lei n.º 8.134/1990, combinado com os artigos 8º, inciso II, alínea “a” da Lei n.º 9.250/1995 e 80, caput do Decreto n.º 3.000/99.

Conclusão

Por todas essas razões e por tudo que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário e entendo por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega

Fl. 9 do Acórdão n.º 2003-003.808 - 2ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 11516.005439/2008-09