



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.013275/2010-90
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-003.786 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 26 de outubro de 2021
Recorrente RONALDO HENRIQUE RAMOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO. INOCORRÊNCIA.

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

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. PROCEDIMENTO CIRÚRGICO REALIZADO EM DEPENDENTE. ESPECIFICIDADE DOS SERVIÇOS. DESPESAS PAGAS A TÍTULO DE HONORÁRIOS MÉDICOS. 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, relativos ao tratamento do próprio contribuinte e de seus dependentes.

DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS. IMPOSSIBILIDADE. MATERIAIS. MEDICAMENTOS. TAXAS. ESTABELECIMENTO AMBULATORIAL. ATIVIDADES QUE NÃO ESTÃO SOB REGIME DE INTERNAÇÃO HOSPITALAR.

As despesas com materiais e medicamentos e taxas de instrumentalização cirúrgicos podem ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda apenas se integrarem a conta emitido por estabelecimento hospitalar, nos termos da legislação de regência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reestabelecer a dedutibilidade das despesas médicas no montante de R\$ 4.927,50, pagos a título de honorários médicos.

(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

De acordo com a Notificação de Lançamento, Demonstrativos e Descrição dos Fatos, de fls. 05/09, a autoridade lançadora, ao revisar a Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física – DIRPF/2008, constatou dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 6.855,00, referente aos serviços prestados por Plasticlife Serviços Médicos Ltda – CNPJ – 06.942.029/0001-79.

A autoridade fiscal esclareceu que o estabelecimento PLATICLIFE SERVIÇOS MÉDICOS LTDA, CNPJ 06.942.029/0001-79, está cadastrado com o CNAE. 86.50-5-03 “atividade médica ambulatorial restrita a consultas” e que as Notas Fiscais de serviços médicos apresentadas incluem "medicamentos e taxas", não dedutíveis, porque não se referem a despesas de internação hospitalar.

O contribuinte, inconformado com a notificação, apresentou impugnação de fls. 04 suscitando, em síntese, as seguintes alegações:

- Que a glosa de despesa médica de R\$ 6.855,00 correspondia aos serviços prestados a seu cônjuge;

Que a Plasticlife Serviços Médicos Ltda estava cadastrada com código CNAE 86.30-5-03 – Atividade Médica Ambulatorial Restrita a Consultas e tinha como atividades secundárias o código 86.30-5-01 – Atividade Médica Ambulatorial com Recursos para Realização de Procedimentos Cirúrgicos, conforme consta da cópia do CNPJ em anexo.

- Que a fiscalização indicou o código CNAE 86.50-5-03 diferente do descrito na cópia do CNPJ da clínica.

- Que os procedimentos médicos cirúrgicos feitos em sua esposa pelo médico Carlos Inácio Coelho de Almeida se enquadram nas atividades secundárias da clínica, cadastrada sob o nº 86.30-5-01.

Por fim, o contribuinte colacionou aos autos o laudo dos procedimentos realizados na paciente, notas fiscais, certidão de casamento e identidade do signatário.

Em Acórdão de fls. 64/68, a 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte - MG entendeu por julgar a impugnação improcedente, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

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

Exercício: 2008

DEDUÇÃO INDEVIDA. DESPESAS MÉDICAS.

O direito à dedução de despesas médicas está condicionado à comprovação da efetividade da prestação dos serviços e dos correspondentes pagamentos feitos pelo contribuinte de tratamento próprio ou de seu dependente.

MEDICAMENTO.

É dedutível a despesa com medicamento, quando o valor correspondente integrar a conta emitida pelo estabelecimento hospitalar.

Mantida a glosa pelo não atendimento dos requisitos legais exigidos para acolhimento da dedução.

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 foi intimado do resultado da decisão de 1ª instância em 22/03/2012 (fls. 73) e entendeu por apresentar o Recurso Voluntário de fls. 74/76, protocolado em 20/04/2012.

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.

Observe, de plano, que o recorrente alega, em síntese, que a glosa à dedução de despesas médicas pelos serviços prestados pela Plasticlife Serviços Médicos Ltda à sua esposa, Diva Lígia Rocha Henriques foi mantida equivocadamente porque, de acordo com a autoridade julgadora de 1ª instância, a entidade médica não apresenta a atividade hospitalar dentre as atividades indicadas no CNAE, sendo que, na verdade, a instituição apresenta como atividades secundárias o CNAE 86.30-5-01, que corresponde a atividade médica ambulatorial com recursos para realização de procedimentos cirúrgicos, o que, por si só, já seria suficiente para fins de comprovação da dedução de despesas médicas.

O recorrente alega, também, que quando a Plasticlife realiza procedimentos cirúrgicos acaba internando o(a) paciente, de modo que essa atividade é de todo equiparável às atividades hospitalares, bem assim que a cirurgia da sua esposa foi realizada pelo Dr. Carlos Inácio C. de Almeida, conforme se verifica da declaração juntada aos autos.

Ainda em sede inicial, registre-se que a referida declaração emitida pelo Dr. Carlos Inácio Coelho de Almeida, enquanto médico responsável pela cirurgia da Sra. Diva Lúcia Rocha Henriques, esposa e dependente do ora recorrente, foi carreada aos autos apenas em sede recursal e se encontra juntada às fls. 79.

É bem verdade que de acordo com o artigo 16, § 4º do Decreto nº 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 nº 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 nº 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 nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito).”

A rigor, entendo que a apresentação da referida declaração de fls. 79 documentação apenas em sede recursal se enquadra, com perfeição, na hipótese constante do artigo 16, § 4º, alínea “c” do Decreto nº 70.235/72, uma vez que o referido documento se destina 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 da prova.

Fixadas essas premissas acerca do momento da apresentação da prova, passemos, então, a analisar a legislação que dispõe sobre as deduções de despesas médicas da base de cálculo do imposto de renda para que, em seguida, possamos examinar, com propriedade, as circunstâncias fático-jurídicas que revestem o caso concreto.

Pois bem. É de se reconhecer, de logo, 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 hospitalares, 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

¹ Confirma-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.

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;"

Pelo que se pode observar, os pagamentos efetuados pelo contribuinte relativos ao seu próprio tratamento e ao de seus dependentes com 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 são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda.

Para tanto, os respectivos pagamentos devem especificados 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.

Fixadas essas premissas, observe-se que, no caso concreto, os valores constantes das notas fiscais emitidas pela Plasticlife Serviços Médicos Ltda (fls. 14/15) não foram aceitos como deduções de despesas médicas porque o referido estabelecimento exercera atividade médica ambulatorial restrita a consulta, de acordo com o código CNAE 8650-5-03, sem contar que as notas apresentadas ainda discriminam a inclusão de medicamentos e taxas, as quais, aliás, e segundo a autoridade fiscal, não são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda, já que não se referem a despesas de internação hospitalar.

A rigor, destaque-se, por oportuno, que a autoridade julgadora de 1ª instância acabou seguindo essa linha de entendimento, conforme se pode verificar dos trechos abaixo reproduzidos, extraídos das fls. 67/68 do acórdão recorrido:

“Deve-se ressaltar que a legislação somente permite a dedutibilidade da despesa com medicamento, quando o valor correspondente integrar a conta emitida pelo estabelecimento hospitalar.

Mesmo que a clínica exerça outras atividades secundárias, entre elas, a atividade do código CNAE 86.30-5-01 – Atividade Médica Ambulatorial com Recursos para Realização de Procedimentos Cirúrgicos, numa interpretação literal, vê-se que a atividade médica desenvolvida pela clínica é ambulatorial e não de internação hospitalar.

No “Perguntas e Respostas” do exercício 2008, constante do endereço eletrônico da Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRF, www.receita.fazenda.gov.br, tem a seguinte informação:

MEDICAMENTOS

353 — Os gastos com medicamentos podem ser deduzidos como despesas médicas?

Não, a não ser que integrem a conta emitida pelo estabelecimento hospitalar.

As notas fiscais constam a prestação de serviços médicos, no entanto, sem discriminação em separado do valor destes serviços. O valor total das despesas não foi aceito porque continha medicamentos e taxas, que só podem ser deduzidos se pagos a hospital. Se houvesse separação de valores nas notas fiscais, o contribuinte poderia se beneficiar da dedução relativa aos honorários médicos.”

Dito isto, percebe-se que o cerne da presente controvérsia diz com o entendimento sobre as atividades econômicas principal e secundária que a Plasticlife Serviços Médicos Ltda desenvolveu e se, portanto, tais atividades compreendem as atividades hospitalares.

O que deve ser aqui destacado é que, à época dos fatos aqui discutidos, a Plasticlife Serviços Médicos Ltda apresentava como atividade econômica principal o CNAE 86.30-5-03 – Atividade Médica ambulatorial restrita a consultas e como atividades econômicas secundárias, dentre outras, o CNAE 86.30-5.01 – Atividade médica ambulatorial com recursos para realização de procedimentos cirúrgicos, conforme se verifica do comprovante de inscrição e de situação cadastral juntado às fls. 12.

A título de informação, note-se que, em consulta ao site da Comissão Nacional de Classificação – CONCLA do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, verificou-se que, de fato, até mesmo a atividade econômica secundária consubstanciada no CNAE 86.30-5.01 – Atividade médica ambulatorial com recursos para realização de procedimentos cirúrgicos compreende apenas atividades ambulatoriais e não de internação hospitalar. Veja-se:

“CNAE-Subclasses 2.3

[...]

Subclasse: 8630-5/01 Atividade médica ambulatorial com recursos para realização de procedimentos cirúrgicos

Notas Explicativas:

Esta subclasse compreende:

- as atividades de consultas e tratamento médico prestadas a pacientes que não estão sob regime de internação, como: consultórios, ambulatórios, postos de assistência médica, clínicas médicas especializadas ou não, policlínicas, consultórios privados em hospitais, clínicas de empresas, desde que sejam equipados para a realização de procedimentos cirúrgicos.

Esta subclasse não compreende:

- as atividades de atendimento em pronto-socorro e unidades hospitalares para atendimento a urgências (8610-1/02)
- a atividade médica ambulatorial com recursos para realização de exames complementares (8630-5/02)
- a atividade médica ambulatorial restrita a consultas (8630-5/03).” (grifei).

Por outro lado, consigne-se que ainda que as notas fiscais nº 000379 e 000400 (fls. 14 e 15) tenham sido emitidas pela própria Plasticlife Serviços Médicos Ltda e não tenham indicado, discriminativamente, os valores que foram pagos a título de honorários médicos e os

valores relativos às taxas e medicamento, é de se reconhecer que, de acordo com a declaração que foi juntada às fls. 79, o médico Carlos Inácio Coelho de Almeida (CRM-MG 8764) atestou o seguinte:

“Exmo. Ronaldo Henrique Ramos

Atendendo a solicitação de Vossa Senhoria, informamos que os valores postulados nas nossas notas fiscais nº 000379, 000400 de 19/09/2007 e 27/11/2007 respectivamente, referem-se a:

- 1) Serviços Médicos: R\$ 4.927,50 (quatro mil novecentos e vinte e sete reais e cinquenta centavos)
- 2) Taxa de Sala de Cirurgia e Instrumentalização: R\$ 620,00 (seiscentos e vinte reais)
- 3) Materiais e Medicamentos utilizados na cirurgia: R\$ 1.307,59 (mil trezentos e sete reais e cinquenta centavos)

Informamos ainda que os serviços médicos foram prestados pelos Drs. Carlos Inácio Coelho de Almeida, CRMMG – 8764, CPF 229100346-15 e Haroldo Santos Lacerda, CRMMG – 29398, CPF 534029106-59, ambos diretores e sócios da Plasticlife.”

Quer dizer, a partir da análise conjunta das notas fiscais nº 000379 e 000400 e da declaração emitida pelo médico Carlos Inácio Coelho de Almeida é possível concluir que do total de R\$ 6.855,00 pagos à Plasticlife Serviços Médicos Ltda a título de despesas médicas, R\$ 4.927,50 corresponderam aos honorários dos médicos Carlos Inácio Coelho de Almeida, CRMMG – 8764, CPF 229100346-15 e Haroldo Santos Lacerda, CRMMG – 29398, CPF 534029106-59, ambos diretores e sócios da Plasticlife.

Portanto, considerando que o montante de R\$ 4.927,50 foi pago a título de honorários médicos, refere-se à cirurgia de ritidoplastia e blefaroplastia superior e inferior realizada na paciente Diva Lígia Rocha Henriques a qual, a rigor, é esposa e dependente do recorrente, conforme se verifica das declarações de imposto de renda juntadas às fls. 27/37 e 41/49, e, por fim, limita-se a pagamento especificado e comprovado, decerto que o referido montante deve ser deduzido da base de cálculo do imposto de renda por se tratar de despesas pagas a médicos.

Com efeito, entendo por reestabelecer a dedutibilidade das despesas médicas no montante de R\$ 4.927,50, pagos aos Drs. Carlos Inácio Coelho de Almeida e Haroldo Santos Lacerda a título de honorários médicos, nos termos do artigo 8º, inciso I da Lei nº 8.134/1900, combinado com os artigos 8º, inciso II, alínea “a” e § 2º da Lei nº 9.250/1995 e 80, caput e § 1º, incisos II e II do Decreto nº 3.000/99.

Por outro lado, a glosa de despesas médicas deve ser mantida em relação aos pagamentos da taxa de sala de cirurgia e instrumentalização, no montante de R\$ 620,00, e as despesas com materiais e medicamentos utilizados na cirurgia, no valor de R\$ 1.307,50, já que, à época dos fatos aqui discutidos, a Plasticlife Serviços Médicos Ltda realizava apenas atividades ambulatoriais e não de internação hospitalar, de sorte que tais despesas não estão contempladas dentre aquelas que podem ser deduzidas nos termos da legislação de regência, a não ser que tivessem integrado a conta emitida por estabelecimento hospitalar, o que não é o caso dos autos.

Conclusão

Por todas essas razões e por tudo que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário e entendo por dar-lhe provimento parcial para reestabelecer a dedutibilidade das despesas médicas no montante de R\$ 4.927,50, pagos a título de honorários médicos.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega