



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.013997/2010-44
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2003-003.785 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 26 de outubro de 2021
Recorrente EMERITA SETTE NAPIER MACIEL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008

DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO PARCIAL. EXIGÊNCIAS FORMAIS PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. DOCUMENTOS. REQUISITOS NÃO PREENCHIDOS. AUSÊNCIA DO ENDEREÇO.

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.

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 Receita Federal do Brasil, o que não foi feito pelo sujeito passivo.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA OBJETIVA. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES. DECLARAÇÕES DE AJUSTE ANUAL. INFORMAÇÕES EQUIVOCADAS. IRRELEVÂNCIA.

A responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência).

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

Trata-se, na origem, de notificação de lançamento n.º 2008/872083826918710, expedida contra EMÉRITA SETTE NAPIER MACIEL, portadora do CPF n.º 198.638.026-20, referente ao imposto sobre a renda de pessoa física, exercício 2008, ano-calendário 2007, código 2904, no valor total de R\$14.706,69, com juros de mora calculados até 30/07/2010.

De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 05/06, foi glosado o valor de R\$27.000,00, indevidamente deduzido a título de despesas médicas, por falta de comprovação ou por falta de previsão legal para sua dedução, conforme abaixo discriminado:

- Antonio Alves Barbosa Mello Neto, CPF 689.096.916-20, R\$12.000,00;
- Danielle Lopes Santos, CPF 054.351.436-67, R\$15.000,00.

Segundo a autoridade lançadora, a despesa com o profissional Antonio Alves Barbosa Mello Neto foi glosada por não constar na relação como profissional liberal e por não apresentar DIRPF, enquanto a despesa com a profissional Danielle Lopes Santos foi glosada por não constar recibos de pagamentos para o ano calendário 2007, enquanto no ano seguinte, 2008, constam recibos para declaração que também está em malha.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação de fls. 01/03 suscitando, em síntese, as seguintes alegações:

- Que não poderia ser responsabilizada pela não entrega da declaração do Sr. Antonio Alves Barbosa e nem penalizada no tocante à análise da declaração da Sra. Danielle Lopes Santos;
- Que atendeu a todos os dispositivos legais para a devida dedução do imposto;
- Que gostaria de saber onde se encontrava presente a relação de profissional liberal a que fez alusão a autoridade lançadora, uma vez que o regulamento do imposto de renda não cita que os documentos de despesas médicas devem fazer parte desta lista.

A contribuinte entender por anexar à impugnação os documentos de fls. 11/21, os quais, no seu entendimento, comprovariam a veracidade de suas alegações.

Em Acórdão de fls. 35, a 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte - Mg entendeu por julgar a impugnação parcialmente procedente, uma vez que os recibos emitidos pelo profissional Antonio Alves Barbosa Mello Neto apresentavam todos os requisitos exigidos pela legislação de regência, de sorte que a dedução de despesas médicas com o referido psicólogo, no montante de R\$ 12.000,00, deveria

ser reestabelecida. Por outro lado, a glosa das deduções de despesas médicas com a profissional Danielle Lopes Santos deveriam ser mantidas, uma vez que os seus recibos não apresentaram o endereço do prestador de serviços.

No final, o crédito tributário foi mantido em parte, no valor de R\$ 4.125,00, acrescido de multa de ofício e juros de mora.

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 26/03/2012 (fls. 43) e entendeu por apresentar o Recurso Voluntário de fls. 45/46, protocolado em 24/04/2012.

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 plano, que a recorrente sustenta, em síntese, o descumprimento por parte da profissional Danielle Lopes Santos ao não indicar o endereço nos recibos não pode ensejar tamanho rigor no que diz com a glosa das deduções de despesas médicas, bem assim que tanto ela quanto a profissional agiram de boa-fé e, portanto, em nenhum momento tentaram burlar o fisco, sem contar que ambas declaram em suas respectivas DIRFs o valor de R\$ 15.000,00 como valor pago e recebido.

A recorrente alega, ainda, que, à luz do princípio da proporcionalidade, os recibos emitidos no exercício de 2006, apresentados à douta delegacia, não apresentam quaisquer irregularidades.

Ainda em senda inicial, vale destacar que o que se encontra sob litígio é apenas a dedução de despesas médicas com a profissional Danielle Lopes dos Santos, no montante de R\$ 15.000,00, haja vista que a autoridade julgadora de 1ª instância acabou entendendo por reestabelecer a dedutibilidade das despesas médicas relativas ao profissional Antonio Alves Barbosa Mello.

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 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 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 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).

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.

§ 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 hospitalares, 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;

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

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.

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 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 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, de logo, que, no caso concreto, os motivos que ensejaram a glosa das despesa médicas referentes a profissional Danielle Lopes Santos foram justamente a falta de apresentação de recibos de pagamentos em relação ao ano-calendário de 2007.

Quando do protocolo da impugnação, a ora recorrente anexou aos autos os recibos de despesas com a cirurgiã-dentista Danielle Lopes Santos (fls.21/23), sendo que tais recibos não apresentaram o endereço do prestador de serviços e também não indicavam o beneficiário ou beneficiária do tratamento odontológico. A rigor, observe-se que, em sede recursal, a recorrente entendeu por apresentar os mesmos recibos (fls. 50/54), os quais, aliás, não apresentam as informações mínimas exigidas pela legislação de regência, já que não há ali a indicação do endereço do respectivo profissional.

Observe-se, ainda, que a ausência do endereço em recibo deve ser considerada como razão para ensejar a nação aceitação de tais documentos como meio de prova de despesas médicas, nos termos do artigo 97, § 4º da Instrução Normativa RFB n.º 1.500/2014, de sorte que nada impedia que a recorrente pudesse apresentar outras provas a exemplo da consulta aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, o que não foi feito no caso.

Em relação às alegações de que tanto a recorrente quanto a profissional agiram de boa-fé, é de se reconhecer que o descumprimento da legislação tributária ensejará, de plano, a aplicação de sanção, independente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade,

natureza e extensão dos efeitos do ato. No campo das sanções tributárias a regra geral é que a culpa já é suficiente para a responsabilização do agente de acordo com o que prescreve o artigo 136 da Lei n.º 5.172/66, cuja redação transcrevo abaixo:

“Lei n.º 5.172/66

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Parte da doutrina especializada dispõe que longe de estipular a responsabilidade objetiva o artigo 136 do CTN apenas dispensa a exigência de conduta dolosa como elemento essencial da infração, mas não dispensa a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência). É como pensa Leandro Paulsen⁴:

“O art. 136 do CTN, ao dispor que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, dispensa o dolo como elemento dos tipos que definem as infrações tributárias. Não se requer, portanto, que o agente tenha a intenção de praticar a infração, bastando que haja com culpa. Esta (a culpa), por sua vez, é presumida, porquanto cabe aos contribuintes agir com diligência no cumprimento das suas obrigações fiscais. [...]” (grifei).

Mas há quem entenda que a responsabilidade elencada no artigo 136 do CTN é objetiva. É nesse sentido que dispõe Sacha Calmon Navarro Coêlho⁵:

“O ilícito puramente fiscal é, em princípio, objetivo. Deve sê-lo. Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). De qualquer modo a lei foi lesada. De resto se se pudesse alegar que o contribuinte deixou de agir por desconhecer a lei, por estar obnubilado ou por ter-se dela esquecido, destruído estaria todo o sistema de proteção jurídica da Fazenda.” (grifei).

De toda sorte, quero deixar claro que, nos termos do artigo 136 da Lei n.º 5.172/66, a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência).

A pessoa que descumpra o dever geral de diligência que se impõe a todos os integrantes da sociedade incorre em infração por imprudência, negligência ou imperícia e, por isso mesmo, deve responder em razão da sua culpa.

E ainda que não tenha pretendido infringir a legislação, tinha tanto o dever de cumpri-la, agindo de modo diverso, quanto a possibilidade de fazê-lo, de modo que responde, suportando as consequências da infração, por ter agido com açonamento, inconsequência, descuido, relaxamento, despreparo técnico ou inaptidão que caracterizam a já referida tríade “imprudência, negligência ou imperícia”.

⁴ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, P. 55/56.

Por fim, destaque-se que as alegações de que, à luz princípio constitucional proporcionalidade, os recibos devem ser considerados de todo descabidas, uma vez que as deduções de despesas médicas são regidas pelos artigos 8º, inciso I da Lei nº 8.134/1990, combinado com os artigos 8º da Lei nº 9.250/1995 e, ainda, artigos 73 e 80 do Decreto nº 3.000/99, os quais, diga-se, encontram-se plenamente válidos e vigentes e em consonância com o próprio princípio constitucional da proporcionalidade.

Dito de outro modo, as deduções de despesas médicas devem ser comprovadas a partir das exigências que são previstas nos artigos supracitados, os quais, mais uma vez, não estão por violar qualquer princípio constitucional e muito menos o princípio da proporcionalidade.

Com base em todos os fundamentos expostos, entendo por manter a glosa em relação às deduções de despesas médicas com a profissional Danielle Lopes Santos, já que os respectivos recibos não apresentam as informações mínimas exigidas pela legislação de regência, haja vista que não há ali a indicação do endereço do respectivo prestador dos serviços, quando, nos termos do artigo 8º, § 2º, inciso III da Lei nº 9.250/1995, combinado com os artigos 80, § 1º, inciso III do Decreto nº 3.000/99 e 97, inciso I da Instrução Normativa RFB nº 1.500/2014, tal informação é imprescindível para fins da dedução das respectivas despesas médicas do imposto sobre a renda.

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