



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10675.000749/2008-33
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-003.748 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 24 de setembro de 2020
Recorrente LILIAN RODRIGUES DE ABREU
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005

DEDUÇÕES. DESPESAS COM INSTRUÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Quando for devidamente comprovada, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS. AUSÊNCIA DO BENEFICIÁRIO DO SERVIÇO. POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.

Na hipótese de o comprovante de pagamento do serviço médico prestado 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.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS. AUSÊNCIA DO ENDEREÇO DO PRESTADOR. POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.

Deve ser restabelecida a dedução quando o único obstáculo for a falta da indicação do endereço do profissional, quando informada a inscrição no CPF, e não havendo qualquer outro indício que desabone os recibos.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

Quando devidamente comprovados 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 efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator

Participaram das sessões virtuais, não presenciais, os conselheiros Honório Albuquerque de Brito (Presidente), André Luís Ulrich Pinto e Marcelo Rocha Paura.

Relatório

Do Lançamento

Trata o presente de Notificação de Lançamento (e-fls. 3/9), lavrada em 14/01/2008, em desfavor da recorrente acima citada, no qual a autoridade fiscal, durante procedimento de revisão de sua Declaração de Ajuste Anual – DAA, relativa ao exercício de 2005, formalizou o lançamento suplementar de ofício contendo as infrações de: **i) dedução indevida de previdência privada e FAPI, no valor de R\$ 780,82; ii) de despesas médicas, no valor de R\$ 11.205,00; e com instrução, no valor de R\$ 1.095,00.**

Da Impugnação

A interessada apresentou a impugnação (e-fls. 2), alegando, em síntese, os seguintes argumentos, extraídos do relatório do julgamento anterior:

Cientificada da exigência, em 29/01/2008 — AR de fl. 29, a interessada apresentou, em 19/02/2008, a impugnação de fl. 1, instruída com os elementos de fls. 6/25. Nessa oportunidade, após afirmar não ter recebido qualquer intimação, contesta o feito fiscal oferecendo os documentos comprobatórios de suas deduções questionadas pela autoridade revisora.

Do Julgamento em Primeira Instância

No Acórdão nº 09-29.142 (e-fls. 105/110), os membros da 4ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG), por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, excluindo do crédito tributário a infração sobre a glosa de dedução de previdência privada e, do voto do relator a quo, podemos destacar o seguinte:

II — Dedução - Despesas com Instrução:

De acordo com o quadro da DIRPF/2005 Retificadora revisada, "Pagamentos e Doações Efetuados", à fl. 40, as despesas com instrução pleiteadas como dedução, no valor total de R\$1.095,00, referem-se às instituições de ensino Sociedade de Pediatria do Estado do Rio de Janeiro, CNPJ nº 29.563.590/0001-42 (R\$300,00), e Associação Salgado de Oliveira de Educação e Cultura, CNPJ nº28.638.393/0001-82 (R\$795,00).

Para a comprovação do pleito a interessada oferece apenas o documento de Il. 12, recibo do sacado emitido em seu nome pela Unit — Centro Universitário do Triângulo, no valor de R\$795,00, sem CNPJ e sem mencionar a que título foi efetuada a despesa.

Portanto, sem a identificação do gasto como despesas com instrução e não havendo vinculação das despesas declaradas com o documento oferecido, é de se manter a glosa da dedução correspondente.

III — Dedução - Despesas Médicas:

Sobre essa dedução, mister se faz transcrever a legislação que a rege, na espécie, o artigo 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), cuja matriz legal é o artigo 80, §1º - inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.250/1995, que dispõe:

...

Conforme se depreende do dispositivo legal transcrito, cabe ao beneficiário das deduções apresentar documentos de que realmente efetuou o pagamento no valor pleiteado como despesa, bem assim provar a época em que o gasto ocorreu, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado.

Quanto a gastos efetuados com profissionais médicos, pessoas físicas, pleiteados como dedução nas respectivas DIRPF, cabe dizer que, em princípio, admite-se como prova de pagamentos recibos fornecidos por profissionais competentes, legalmente habilitados, desde que neles constem os requisitos estabelecidos pelo no art. 80, §1º incisos II e III, do RIR/1999, anteriormente transcrito.

Já, para a comprovação perante o Fisco de despesas efetuadas com pessoas jurídicas, a princípio, há que se ter a nota fiscal como documento hábil e não recibos, notas brancas ou qualquer outro elemento. Somente nos casos em que restar demonstrado que a pessoa jurídica, à época da operação de venda ou da prestação dos serviços, estava dispensada da emissão de notas fiscais, admite-se a utilização de outro documento equivalente para a comprovação dos gastos correspondentes, desde que, é claro, contenha também todos os requisitos estabelecidos pelo citado art. 80. Além disso, na nota fiscal há de constar a informação da forma de pagamento: se a prazo, as prestações não de estar devidamente discriminadas; se à vista, deve ser nela apostado o carimbo do recebimento do valor correspondente.

Tais requisitos, relacionados no citado art. 80, devem constar do documento comprobatório da despesa pleiteada como dedução da base de cálculo do IRPF, sendo exigidos para que permitam a perfeita identificação: 1) do responsável pelo pagamento efetuado, pois sem essa informação não há como se vincular a dedução ao possível interessado; 2) do valor do pagamento; 3) da forma de pagamento, no caso de parcelamento, devendo ser discriminados data e valor de cada uma das parcelas; 4) da data da emissão do documento (dia, mês e ano); 5) do tipo de serviço médico realizado; 6) do beneficiário do serviço, próprio contribuinte, dependente ou terceiro; e 7) do emitente do documento: nome, endereço, CNPJ ou CPF e respectivo registro de habilitação profissional no Conselho Regional de Classe, além, é claro, de sua assinatura.

A legislação regente da matéria assim exige e, por conseguinte, devem ser fielmente observados pela autoridade fiscal (lançadora e julgadora), cuja atividade administrativa é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Os documentos trazidos aos autos pela impugnante para comprovação de suas despesas médicas são aqueles apensados a fls. 13/16 e 18/24, os quais serão analisados

a seguir à luz dos dispositivos legais regentes da matéria e dos esclarecimentos supracitados.

Nos recibos de fls. 13/16, emitidos por Ireni Manoel — odontóloga, no valor total de R\$4.135,00, não foi(ram) informado(s) o(s) beneficiário(s) das prestações dos serviços, estando a contribuinte apenas identificada como a responsável pelos supostos pagamentos; isso vai de encontro ao **art. 80, §1º inciso II, do RIR/1999**, que restringe as despesas médicas, para fins de dedução, a "*pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes*"; por óbvio, não havendo no documento comprobatório a identificação individual do beneficiário do tratamento, devidamente prestada pelo profissional de saúde emitente, não se pode afirmar ter sido pago para o próprio contribuinte ou seu dependente, podendo o responsável, por liberalidade, tê-lo pago em benefício de terceira pessoa não dependente; além disso, nos recibos em questão não foi apostado o endereço do local da prestação do tratamento odontológico neles relatados, requisito expressamente citado no **art. 80, §1º - inciso III, do RIR/1999** como essencial para a consideração do documento como prova hábil; portanto, mantém-se a glosa da dedução correspondente.

Na nota fiscal de fl. 18, emitida pela Clínica Renova Ltda. no valor de R\$3.520,00, consta na discriminação dos serviços prestados "Despesas Hospitalares", no entanto, consoante tela de fl. 52-verso, o CNAE — Cadastro Nacional de Atividades Econômicas da referida empresa seria "Atividade Médica Ambulatorial Restrita a Consultas"; além disso, as condições de pagamento foram informadas como sendo uma entrada e três pagamentos; assim, tendo sido a NF emitida em outubro de 2004, pode ter havido pagamento no ano calendário seguinte, 2005, cuja dedução somente poderia ser pleiteada na DIRPF/2006, levando em conta o regime de caixa a que está submetido o IRPF; portanto, a falta da informação na NF das datas e valores dos efetivos pagamentos, sem outros documentos que os evidenciem, somada à divergência do serviço discriminado como prestado com o CNAE da empresa, é de se manter a glosa da dedução correspondente.

Os recibos de fls. 19/24, emitidos por Flaviano Moreira, no total de R\$3.550,00, não identificam o beneficiário dos serviços prestados, estando a contribuinte neles constado apenas como responsável pelo pagamento, em desacordo, portanto com o **art. 80, §1º - inciso II, do RIR/1999**; neles, também, não há a identificação do emitente como profissional de saúde - registro no respectivo Conselho Regional de Classe, ficando prejudicada a verificação da subsunção ao **caput do art. 80 do RIR/1999**; logo, por não conterem todos os requisitos legais, hão de ser desconsiderados como provas hábeis, mantém-se a glosa da dedução correspondente.

Destarte, há de se manter a glosa integral das despesas médica consoante procedido pela autoridade revisora.

Do Recurso Voluntário

Inconformada com o resultado do julgamento de 1ª instância e amparado pelo contido no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, a interessada interpôs o **recurso tempestivo** (e-fls. 117/121), arguindo contrariamente à manutenção da glosa sobre suas despesas médicas e de instrução.

É o relatório

Voto

Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Relator.

Da Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo à sua análise.

Da Matéria em julgamento

A matéria constante na presente autuação e objeto do Recurso Voluntário são ***as deduções indevidas de despesas médicas, no valor total de R\$ 11.205,00 e com instrução, no valor de R\$ 1.095,00.***

Do Mérito

Da Glosa sobre Deduções com Instrução

A interessada informa que anexa contrato de prestação de serviços educacionais e , de acordo com a sua cláusula terceira, a contratante deveria pagar a importância de R\$ 19.080,00 (dezenove mil e oitenta reais) dividida em 24 parcelas iguais de R\$795,00, portanto o recibo no valor de R\$795,00 se refere a última parcela do contrato do curso de mestrado em fisioterapia.

Anexa também, comprovante de depósito bancário em dinheiro, para a Sociedade de Pediatria do Estado do Rio de Janeiro no valor de R\$300,00, juntamente com o certificado do curso de reanimação neonatal.

De início, convém reproduzir trecho constante da descrição dos fatos e enquadramento legal (e-fls. 7):

Regularmente intimado, o contribuinte *não atendeu a Intimação* até a presente data.

Em decorrência do não atendimento da referida Intimação, foi glosado o valor de R\$ *****1.095,00 deduzido indevidamente a título de Despesas com Instrução, *por falta de comprovação.*

No julgamento anterior, ficou consignado pela i. Relator o seguinte fundamento para justificar a manutenção da glosa nas despesas com instrução:

Para a comprovação do pleito a interessada *oferece apenas o documento* de Il. 12, recibo do sacado emitido em seu nome pela Unit — Centro Universitário do Triângulo, no valor de R\$795,00, *sem CNPJ e sem mencionar a que título foi efetuada a despesa.*

Portanto, sem a identificação do gasto como despesas com instrução e não havendo vinculação das despesas declaradas com o documento oferecido, é de se manter a glosa da dedução correspondente.

A base legal para despesas dessa natureza se encontra no artigo 81 do RIR/99, in verbis:

Art. 81. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual de um mil e setecentos reais (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "b"). (grifos nossos)

Compulsando a documentação apresentada pela interessada, em sede impugnatória (e-fls. 23) e recursal, (e-fls. 129/137), entendo que a mesma **logrou êxito em comprovar o efetivo pagamento** de suas despesas com instrução, no ano-calendário de 2004.

Isto posto, **voto pelo restabelecimento integral das deduções de despesas com instrução.**

Da Glosa sobre Deduções com Despesas Médicas

Em apertada síntese, pode-se dizer que a recorrente, em relação aos recibos médicos, afirma ser ela a beneficiária de todos serviços médicos prestados e, relativamente a nota fiscal, diz que submeteu-se a procedimento cirúrgico na referida clínica e que não pode ser responsabilizada pela discrepância entre as atividades informadas em seu CNAE e as oferecidas por ela aos seus pacientes.

Junta aos autos novos documentos para comprovar a execução dos serviços a ela prestados.

Reproduzimos o constante da descrição dos fatos e enquadramento legal e seu complemento (e-fls. 5):

Regularmente intimado, o contribuinte não atendeu à Intimação até a presente data.

Em decorrência do não atendimento à Intimação, foi glosado o valor de R\$ *****11.205,00, deduzido indevidamente a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação.

De uma maneira geral, sobre esta infração, consignou o julgamento de piso os seguintes motivos para fundamentar a manutenção da glosa: i) ausência de informação dos respectivos beneficiários dos serviços médicos prestados; ii) falta do endereço da realização dos mesmos; iii) ausência da identificação do emitente; e iv) divergência entre o serviço discriminado em nota fiscal e os registrados em seu CNAE.

Antes de passarmos a análise deste caso concreto, recomendável a transcrição da base legal para dedução de despesas dessa natureza que está na alínea "a" do inciso II do artigo 8º da Lei 9.250/95, regulamentada no artigo 80 do RIR/99:

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 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;

(...) (grifou-se)

Complementando a necessidade dessa comprovação, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, em seu art. 73, dispõe que:

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). (grifou-se)

Como pode-se ver a legislação vigente exige que os pagamentos sejam especificados e comprovados com documentos originais que indiquem nome, endereço, CPF/CNPJ de quem os recebeu, restringindo-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte e relativos ao próprio tratamento ou a de seus dependentes.

Especificamente com relação a recibo de pagamento de serviço médico prestado ter sido emitido em nome do contribuinte *sem a especificação do beneficiário* do serviço, temos a Solução de Consulta Interna nº 23/2013, que traz a seguinte orientação sobre o tema:

Na hipótese de o comprovante de pagamento do serviço médico prestado *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.

Importante frisar a necessidade de o recibo médico ter sido emitido em nome do contribuinte ou, alternativamente, em nome de um de seus dependentes declarados em sua Declaração de Ajuste Anual (DAA).

Já em relação à questão de ausência do endereço do prestador em recibos médicos, temos o contido na Solução de Consulta Interna nº 7/2015, informando o seguinte:

Portanto, deve ficar claro que a ausência do endereço por si só não acarretaria a glosa da dedução e sim a não aceitação do recibo como meio de prova da despesa médica. A legislação ao descrever os requisitos fundamentais do recibo médico, não limitou os meios de prova do contribuinte, pois poderão ser utilizadas outras provas, como por exemplo uma declaração do médico responsável em que conste as informações ausentes no recibo anteriormente apresentado, afastando assim a glosa da despesa.

Convém destacar que com base nos princípios da verdade material e da oficialidade, a autoridade administrativa poderá agir de ofício determinando a realização de diligências ou se utilizando de informações existentes na própria Administração. Conforme compreende-se da leitura do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972 e do art. 37 da lei 9.784, de 1999

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

Com base no princípio da Razoabilidade, citado no art. 2º da Lei 9.784/1999, a autoridade competente deve agir com bom senso e prudência, tomando atitudes adequadas a fim de que seja levada em conta a relação de proporcionalidade entre os meios empregados e a finalidade a ser alcançada. Portanto, de acordo com esse princípio, a autoridade competente poderá utilizar de outros meios para comprovação da despesa, seja intimando o contribuinte para que apresente novas provas ou buscando as informações necessárias nos sistemas informatizados da própria Administração, evitando assim o desgaste e o excesso de trabalhos desnecessários nos processos envolvidos.

Portanto, a ausência de endereço poderá ser suprida de ofício, já que a autoridade administrativa possui essa prerrogativa de agir de ofício garantida em lei, o que permite que ela se utilize das informações fornecidas pelos próprios contribuintes à Receita Federal do Brasil.

Conclusão

Dessa forma, conclui-se que:

A ausência de endereço nos recibos médicos é razão suficiente para ensejar a não aceitação desse documento como meio de prova das despesas médicas. Entretanto, isso não impede que outras provas sejam utilizadas evitando, assim, a glosa da despesa.

Além disso, a autoridade administrativa poderá agir de ofício para suprir a ausência de endereço do prestador do serviço, nos recibos apresentados pelos contribuintes, com a finalidade de serem deduzidas suas despesas médicas, cabendo a ela o julgamento a respeito das informações apresentadas pelos contribuintes, contidas nos sistemas da RFB.

A meu ver a Solução de Consulta em destaque não trouxe uma resposta hermética, no sentido de glosar todo e qualquer recibo que apresente esta deficiência formal.

Além disso, este Conselho tem diversos julgados no sentido de acatarem recibos em que a única falha seja a ausência do endereço do prestador de serviços, conforme ementas a seguir:

Acórdão nº 2802-00.647 – 2ª Turma Especial

DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. FALTA DE ENDEREÇO.

Sendo o único obstáculo indicado para não acatar os recibos das despesas médicas a ausência do endereço do profissional emitente, tendo sido informado o nº CPF e não havendo qualquer indício em desfavor da realização da despesas, deve ser restabelecida a dedução. Recurso provido em parte.

Acórdão 2801-02.205 – 1ª Turma Especial

GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS SEM IDENTIFICAÇÃO DO ENDEREÇO DO EMITENTE. DECLARAÇÃO.

Quando a fiscalização glosa as despesas médicas unicamente por falta de identificação do endereço do emitente em recibos, documentação apresentada pelo contribuinte, na forma de declaração do médico responsável pela emissão dos recibos, na qual se identifica todos os elementos necessários, é suficiente para afastar a glosa.

Acórdão 2102-002.534 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

DESPESA MÉDICA. COMPROVAÇÃO. RECIBOS. ENDEREÇO DO PROFISSIONAL. DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS.

A mera falta da indicação do endereço do profissional ou até mesmo a ausência da descrição dos serviços médicos prestados nos recibos apresentados para comprovar despesas médicas não são, por si só, fatos que permitem à autoridade fiscal glosar a dedução de despesas médicas, mormente quando não há nenhum outro elemento a evidenciar o uso de despesas médicas fictícias.

Some-se a isto que o Fisco, de posse do número do CPF do(a) prestador(a), pode suprir esta falha mediante simples consulta a sua base de dados;

Por todo o exposto, entendo que esta ausência não é suficiente para motivar a glosa de recibos médicos.

Também discordo da conclusão a que chegou a decisão anterior glosando as despesas médicas contidas em nota fiscal (e-fls. 35), simplesmente porque há divergência entre as atividades consignadas no CNAE de sua inscrição e as desenvolvidas na prática pela Clínica Renova Ltda.

Feitas estas considerações iniciais, passamos a análise do constante nesta lide.

Da análise de toda a documentação acostada com a impugnação (e-fls. 25/32 e 35/47) e recurso voluntário (e-fls. 139/167), entendo que os recibos, declarações, exames, laudos e extratos bancários apresentados **são suficientes para comprovar a efetividade da prestação de serviços médicos na presente autuação.**

Isto posto, **voto pelo restabelecimento integral das deduções com despesas médicas** constantes neste lançamento.

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário e, no mérito, **DOU-LHE PROVIMENTO**.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura