



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10725.001344/2009-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-003.902 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 19 de novembro de 2020
Recorrente ELIZABETH MARIA GOMES DE SOUZA OLIVEIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007

DEDUÇÕES. DESPESAS COM INSTRUÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Somente poderão ser deduzidos a título de despesas com instrução 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. 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.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS. AUSÊNCIA DO ENDEREÇO DO PRESTADOR.

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.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

Mantém-se no lançamento fiscal a omissão de rendimentos que, de forma inequívoca nos autos, restar comprovada tratar-se de rendimentos tributáveis auferidos pelo sujeito passivo, não oferecidos à tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para restabelecer as deduções com despesas médicas.

(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. 6/13), lavrada em 30/11/2009, 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 2007, formalizou o lançamento suplementar de ofício contendo as infrações de: *i) dedução indevida de despesas de instrução, no valor de R\$ 2.373,84; ii) dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 18.983,00; e iii) omissão de rendimentos do trabalho com e/ou sem vínculo empregatício, no valor de R\$ 2.282,10.*

Da Impugnação

A interessada apresentou a impugnação (e-fls. 2/4), alegando, em síntese, os seguintes argumentos, extraídos do relatório do julgamento anterior:

- há um equívoco na glosa das despesas médico-odontológicas, da psicóloga e da fisioterapeuta, porque todos os serviços foram realizados na Impugnante ou em suas dependentes;
- não há exigência legal de o recibo indicar o beneficiário dos tratamentos;
- a impugnante também não pode ser penalizada em virtude dos emitentes dos recibos não colocarem seus endereços profissionais nos respectivos comprovantes;
- os rendimentos recebidos da Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá Ltda a título de indenização por rescisão de contrato de trabalho foram declarados na sua totalidade e são isentos e não tributáveis;
- no que diz respeito ao CPF nº 090.971.597-17, do Dr. Leandro Barreto dos Santos, encontra-se no verso dos recibos emitidos pelo mesmo;
- a glosa por dedução indevida com despesa de instrução não procede porque a dependente Laura Souza Oliveira Lontra Costa cursou o Curso PH Ltda. nos meses de março, abril, maio e junho de 2006;
- caso necessário, este Órgão deve oficializar a instituição beneficiária para informar o recebimento do referido pagamento a título de instrução.

Do Julgamento em Primeira Instância

No Acórdão n.º 13-31.344 (e-fls. 53/57), os membros da 1ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro II (RJ), por maioria de votos, julgou procedente em parte a impugnação, e, do voto do relator *a quo*, podemos destacar o seguinte:

A impugnação é tempestiva e apresentada por parte legítima, devendo ser conhecida.

A respeito da dedução das despesas médicas, o artigo 80 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda — RIR/99), prescreve:

...

Assim, conclui-se que as despesas médicas somente são dedutíveis se os comprovantes de pagamentos possuírem determinadas informações, quais sejam: nome, endereço e número de inscrição no CPF ou CNPJ de quem os recebeu.

Como se vê, existe uma determinação legal que condiciona a dedutibilidade das despesas médicas à comprovação mediante documentos que devem preencher determinados requisitos.

Ocorre que, não obstante a despesa médica dedutível seja apenas aquela relativa ao tratamento do próprio contribuinte e dos seus dependentes, a legislação não relacionou o beneficiário como requisito formal essencial à validade de um recibo médico.

No presente caso, verifico nos autos apenas um Termo de Intimação Fiscal (fl. 9) e, no que diz respeito às despesas médicas declaradas, foram solicitados apenas os "comprovantes originais e cópias das despesas médicas".

Desse modo, se havia dúvidas a respeito de quem tinham sido os beneficiários dos serviços médicos que se pretendeu comprovar por meio dos recibos apresentados em atendimento à intimação, no lugar de encerrar o procedimento fiscal, cabia à fiscalização o aprofundamento das investigações, por meio da realização de outras intimações para apresentação de documentação complementar e diligências que se fizessem necessárias.

Compete à autoridade fiscal investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência do ilícito tributário, observando sempre o princípio da verdade material, por força do mandamento contido no art. 142 do CTN.

Assim, considerando que a Fiscalização deixou de cumprir o seu papel e que a simples ausência do beneficiário nos recibos não pode ser motivo para glosa de despesas médicas, deve ser restabelecidos os valores glosados tão somente por esse motivo, quais sejam, os pagamentos a Mônica Neves Fernandes Vieira, no valor de R\$ 2.440,00, e a C. R. D. Clínica Radiológica Dentária Ltda., no valor de R\$ 143,00.

Por outro lado, conforme transcrito, o endereço do emitente é requisito legal, previsto expressamente pelo art. 8º §2º, III, da Lei n.º 9.250/95, que condiciona a dedutibilidade das despesas médicas. A responsabilidade pela apresentação dos documentos de acordo com as formalidades legais é do contribuinte que pretende se beneficiar da dedução.

Sendo assim, e considerando que a Interessada não trouxe aos autos quaisquer documentos que suprissem o defeito apontado no Auto de Infração, devem ser

mantidas, por falta de indicação do endereço, as glosas dos pagamentos a Lívia Motta Enes Barreto, no valor de R\$ 3.000,00, a Rogéria Costa da Silva Pinto, no valor de R\$ 3.000,00, e a Leandro Barreto dos Santos, no valor de R\$ 10.400,00, totalizando R\$ 16.400,00.

O mesmo ocorre em relação às despesas com instrução: a Interessada não trouxe aos autos qualquer documento que comprovasse suas alegações a respeito das despesas com instrução da sua dependente, se limitando a afirmar que, caso necessário, deveria este Órgão oficial a instituição beneficiária para informar o recebimento do pagamento.

Ocorre que o ônus de comprovar o pagamento e a natureza das despesas declaradas como de instrução na DAA é do contribuinte que quer se beneficiar da dedução.

Assim, deve ser mantida a glosa.

...

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. 61/63), arguindo contra a manutenção da glosa sobre suas despesas médicas 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

As matérias constantes na presente autuação devolvidas a este Conselho para reanálise por meio de Recurso Voluntário são as ***deduções indevidas de despesas de instrução, no valor de R\$ 2.373,8; deduções indevidas de despesas médicas, no valor de R\$ 16.400,00; e omissão de rendimentos recebidos, no valor de R\$ 1.090,42.***

Da Glosa sobre Deduções com Instrução

A recorrente aproveita o recurso voluntário para juntar recibos de pagamento do Colégio e Curso PH Ltda, cursado por sua filha e dependente. Informa que quando da impugnação não houve tempo hábil para obter a segunda via dos mesmos devido às férias escolares.

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)

Quanto aos rol dos dependentes, temos o prescrito no inciso III, parágrafo 1º do artigo 77 do decreto anteriormente citado:

Art. 77. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, poderá ser deduzida do rendimento tributável a quantia equivalente a noventa reais por dependente (Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso III).

§ 1º *Poderão ser considerados como dependentes*, observado o disposto nos arts. 4º, § 3º, e 5º, parágrafo único (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35):

(...)

III - *a filha, o filho*, a enteada ou o enteado, até vinte e um anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho; (grifos nossos)

De início, convém reproduzir trecho constante da descrição dos fatos e enquadramento legal, produzido pela autoridade lançadora (e-fls. 8):

- Curso P.H. Ltda, CNPJ: 31.363.344/0008-65.

Valor informado na Declaração pela contribuinte: R\$ 3.084,00.

Motivos: Despesa não dedutível na Declaração de Ajuste Anual do IRPF/2007, por ausência de previsão legal para a sua dedução como despesa com instrução. Ademais o valor total contido no documento apresentado pela contribuinte não corresponde ao montante informado na Declaração de IRPF/2007.

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

...a Interessada não trouxe aos autos qualquer documento que comprovasse suas alegações a respeito das despesas com instrução da sua dependente, se limitando a afirmar que, caso necessário, deveria este Órgão oficial a instituição beneficiária para informar o recebimento do pagamento.

Em sede recursal, a interessada apresentou 04 (quatro) recibos (e-fls. 80/81), emitidos por aquele estabelecimento de ensino, onde podemos visualizar a descrição "**curso extensivo**".

De acordo com a legislação, somente são passíveis de dedução os pagamentos de despesas com instrução própria e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente: 1) à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; 2) ao ensino fundamental; 3) ao ensino médio; 4) à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e 5) à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico.

Os recibos apresentados pela requerente não são eficazes em demonstrar que as despesas efetuadas estão enquadradas dentre as situações acima descritas.

Ademais, a restrição aposta pelo agente fiscal no lançamento “*Despesa não dedutível* na Declaração de Ajuste Anual do IRPF/2007, por ausência de previsão legal para a sua dedução como despesa com instrução” reforça e dá suporte ao entendimento de que a despesa efetuada não se enquadra dentre as previstas em lei.

Isto posto, **voto pela manutenção da glosa com despesas com instrução.**

Da Glosa sobre Deduções com Despesas Médicas

A recorrente afirma que a falta do endereço não acarreta qualquer prejuízo, tendo em vista que os dados identificadores do prestador do serviço e emitente do recibo são o nome completo e o CPF. Entretanto, faz juntada das declarações que comprovam os endereços exigidos

A decisão anterior (e-fls. 56), motivou a manutenção parcial das glosas sobre as despesas médicas, pelo seguinte argumento:

... o endereço do emitente é requisito legal, previsto expressamente pelo art. 8º §2º, III, da Lei nº 9.250/95, que condiciona a dedutibilidade das despesas médicas...

Sendo assim, e considerando que a Interessada não trouxe aos autos quaisquer documentos que suprissem o defeito apontado no Auto de Infração, devem ser mantidas, por falta de indicação do endereço...

Bem, o ponto de discordância resume-se, pode-se assim dizer, quanto à suficiência de recibos e declarações, apresentados pelo contribuinte, para comprovar eficazmente, após regularmente intimado, as despesas com profissionais da área médica/odontológica para fins de dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física.

Antes de iniciarmos 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 n.º 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 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). (grifou-se)

A recorrente reapresentou os ***recibos médicos***, já oferecidos com sua peça impugnatória e acrescentou aos autos ***declarações emitidas pelos prestadores de serviços Lúvia Mota Enes Barreto*** (e-fls. 73) e ***Leandro Barreto dos Santos*** (e- fls. 77) ***suprindo a ausência de endereçamento completo daqueles profissionais***, causa motivadora da glosa das respectivas despesas médicas.

Verificamos também que, em sede recursal, a interessada nada acrescentou em relação à profissional Rogéria Costa da Silva Pinto, fisioterapeuta, cuja glosa persiste pelo mesmo motivo “falta do endereço completo da emitente”.

Em que pese a exigência legal citada anteriormente, a Receita Federal possui a Solução de Consulta Interna n.º 7/2015 que aborda especificamente este caso, trechos in verbis:

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 sós, 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.

Pelo exposto e considerando que o Fisco, de posse do número do CPF da prestadora, pode suprir esta falha mediante simples consulta a sua base de dados;

Considerando, também, o princípio da razoabilidade; e, ainda, o disposto no artigo 29 do Decreto 70.235/72, in verbis:

Art. 29. Na apreciação da prova, a *autoridade julgadora formará livremente sua convicção*, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Entendo que podem ser aceitos os recibos emitidos pela fisioterapeuta Rogéria Costa da Silva Pinto, cuja única falha apontada foi a falta do endereço da emitente.

Desta forma, entendo que a recorrente *logrou êxito em comprovar a regularidade da prestação dos serviços médicos/odontológicos* com aqueles profissionais, e, assim, *voto pelo restabelecimento integral de suas despesas médicas*.

Da Omissão de Rendimentos

A interessada aduz que não houve omissão porque a Lei utiliza o termo "indenização por rescisão do contrato de trabalho". Assim, por tratar-se de verbas integrantes do Termo de Rescisão do Contrato de Trabalho e indenizatórias, como férias e o abono de férias, não há como caracterizá-la como tributáveis.

Relativamente a este ponto, vemos que constam dos autos o respectivo termo de rescisão de contrato de trabalho (e-fls. 44).

Da análise das verbas lá constantes, vemos que o julgamento de primeira instância já produziu os devidos reparos à notificação de lançamento, in verbis:

Nota-se que, dos valores discriminados no Termo de Rescisão de Contrato de Trabalho juntado pela Impugnante (fl. 38), foram objeto de lançamento as seguintes parcelas: anuênio, saldo salário, 1/3 férias proporcionais, férias proporcionais e adicional noturno professor, totalizando R\$ 2.282,10, informadas como tributáveis pela fonte pagadora na DIRF.

Destes, devem ser considerados não tributáveis, por força dos Atos Declaratórios da PGFN n.º 5 e n.º 6, de 2006, combinados com o art. 19, §5º, da Lei n.º 10.522/2002, os valores correspondentes a 1/3 férias proporcionais (abono pecuniário) e férias proporcionais.

Por outro lado, são tributáveis os valores correspondentes ao anuênio, saldo de salário e adicional noturno professor, que totalizam R\$ 1.090,42, uma vez que não previstos no art. 39, XX, do RIR, que discrimina os valores recebidos em decorrência de rescisão de contrato de trabalho que não entram no cômputo do rendimento bruto.

Portanto, ***não assiste razão*** à recorrente neste ponto.

Assim, ***voto pela manutenção da omissão de rendimentos***.

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário e, no mérito, **DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para restabelecer as deduções com despesas médicas.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura