



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13656.720090/2010-76
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-003.986 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2021
Recorrente PEDRO IVO PAULINO DA COSTA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. PAGAMENTOS RELATIVOS AO TRATAMENTO DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE. IDENTIFICAÇÃO DO BENEFICIÁRIO. RECIBOS E DECLARAÇÕES. DESNECESSIDADE.

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, sendo que tais pagamentos são restritos aos tratamentos médicos do próprio contribuinte ou de seus dependentes, nos termos dos artigos 8º, § 2º, inciso II da Lei nº 9.250/1995 e 80, § 1º, inciso II do Decreto nº 3.000/99.

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 DE DESPESAS MÉDICAS. EXIGÊNCIAS FORMAIS PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. RECIBOS. AUSÊNCIA DO ENDEREÇO E CPF DO PROFISSIONAL.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reestabelecer a dedutibilidade da despesa médica declarada com o cirurgião dentista Cláudio Marcos Paulino, no montante de R\$ 310,00. Vencida a Conselheira Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez que negava provimento.

(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 por meio da qual foi constituído crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, relativo ao ano-calendário de 2007, o qual restou apurado no montante total de R\$ 16.899,77, incluindo-se aí a cobrança do imposto suplementar, a incidência dos juros de mora e a aplicação da multa de ofício de 75% (fls. 64).

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 65/66, a autoridade fiscal apurou as seguintes infrações à legislação tributária:

“Dedução Indevida de Despesas Médicas

Conforme disposto no art. 73 do Decreto nº 3.000/99 - RIR/99, todas as deduções pleiteadas na Declaração de Ajuste Anual estão sujeitas à comprovação ou justificação.

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\$ *****22.390,46 deduzido indevidamente a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação.

[...]

Dedução Indevida de Previdência Privada e Fapi

Conforme disposto no art. 73 do Decreto nº 3.000/99 - RIR/99, todas as deduções pleiteadas na Declaração de Ajuste Anual estão sujeitas à comprovação ou justificação.

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\$ *****8.760,05 deduzido indevidamente a título de Contribuição à Previdência Privada e Fapi, por falta de comprovação.”

O contribuinte foi devidamente notificado da autuação fiscal e apresentou, tempestivamente, impugnação de fls. 02/03, acompanhada dos documentos de fls. 18/52, em que alegou, em síntese, que as glosas efetuadas pelo Fisco não poderiam persistir, de acordo com os documentos comprobatórios que foram anexados.

Na sequência, os autos foram encaminhados para que a autoridade julgadora de 1ª instância apreciasse a impugnação e, aí, em Acórdão de fls. 73/78, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora entendeu por julgá-la parcialmente procedente, de modo que as deduções de previdência privada e Fapi, no montante de R\$ 8.760,05, foi reestabelecida, assim como as deduções de despesas médicas declaradas com a Fundação Petrobrás de Seguridade Social – Petros, no montante de R\$ 1.630,36, e com o profissional Fausto José de Sousa, no montante de R\$ 2.5000,00. Ao final, o referido acórdão restou ementado nos seguintes termos:

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

Exercício: 2008

DEDUÇÕES.

CONTRIBUIÇÃO À PREVIDÊNCIA PRIVADA E FAPI.

Incabível a glosa efetuada pelo Fisco quando, na fase impugnatória, o contribuinte comprova o valor pleiteado mediante apresentação de documentação hábil para tanto.

DESPESAS MÉDICAS.

Restabelece-se, na dedução glosada pelo Fisco, a parcela comprovada na fase impugnatória, mediante apresentação de documentação pertinente pelo contribuinte.

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

Conselheiro(a) Savio Salomao De Almeida Nobrega - Relator(a)

De início, registre-se que o contribuinte foi intimado do resultado da decisão de 1ª instância em 01/04/2013 (fls. 81) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 82/83, protocolado em 26/04/2013.

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 logo, que o recorrente alega, em síntese, que a mera falha técnica nos recibos não os invalida, já que todos foram devidamente formalizados e, por isso mesmo, devem

ser considerados como idôneos, bem assim que é portador de doença degenerativa, assim como sua esposa, de modo que espera, pelo critério do bom senso, que os argumentos formulados sejam acolhidos.

Pelo que se pode observar, o objeto do litígio em sede recursal se resume apenas a parte das deduções indevidas de despesas médicas haja vista que a autoridade julgadora de 1ª instância entendeu por reestabelecer a dedutibilidade das despesas de previdência privada e fábri.

Dito isto, verifique-se, de plano, que a legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física dispõe que as despesas médicas podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto devido no ano-calendário, nos termos do que dispõem os artigos 8º da Lei nº 8.134/1990 e 8º, inciso II da Lei nº 9.250/1995. Confira-se:

“Lei nº 8.134/1990

Art. 8º Na declaração anual (art. 9º), poderão ser deduzidos:

I - os pagamentos feitos, no ano-base, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos;

Lei nº 9.250/1995

CAPÍTULO III – DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

[...]

§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

[...]

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.”

A legislação de regência do Imposto de Renda vigente à época dos fatos aqui discutidos¹ também cuidou de dispor sobre a comprovação das deduções do imposto, conforme se verifica dos artigos 73, *caput* e 80, *caput* e § 1º 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

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;

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.”

¹ Confira-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.

A própria Instrução Normativa RFB nº 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 nº 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 nº 1756, de 31 de outubro de 2017)."

De todo modo, o fato é que a dedutibilidade das despesas médicas dependerá da análise das circunstâncias fático-jurídicas e dos elementos probatórios que compõe o caso concreto.

A rigor, os recibos e declarações emitidos pelos profissionais médicos que contenham as informações mínimas exigidas pela legislação de regência 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, que os serviços médicos foram efetivamente realizados e, sobretudo, que o beneficiário realmente realizou o pagamento de tais serviços.

Ou seja, nas hipóteses em que a autuação fiscal é lavrada com base na falta de apresentação de documentos que comprovam 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.

Fixadas essas premissas, observe-se que, no caso concreto, e de acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 65/66, a autoridade fiscal entendeu por glosar as despesas médicas declaradas no montante de R\$ 22.390,46 por falta de comprovação, de acordo com o artigo 73 do Decreto nº 3.000/99.

Em sede de impugnação, o contribuinte anexou aos autos os recibos e declarações confeccionados pelos respectivos profissionais médicos (fls. 18/52) e, aí, ao apreciar a defesa, a

autoridade julgadora de 1ª instância entendeu por reestabelecer a dedutibilidade das despesas médicas declaradas apenas com a Fundação Petrobrás de Seguridade Social – Petros, no montante de R\$ 1.630,36, e com o profissional Fausto José de Sousa, no montante de R\$ 2.5000,00, já que, em relação às demais, os recibos apresentados não indicavam as formalidades exigidas pela legislação de regência.

De fato, a ausência de indicação do CPF do emitente do recibo, assim como a ausência do seu endereço do prestador dos serviços são motivos que ensejam a não aceitação de tais documentos como meios de prova de despesas médicas, nos termos do que determina os artigos 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.

Por outro lado, observe-se que, de acordo com o artigo 97, inciso II da Instrução Normativa nº 1.500/2014, a indicação do paciente ou beneficiário dos serviços médicos apenas deve ser realizada nas hipóteses em que o beneficiário é pessoa diversa daquela que realizou os respectivos pagamentos pelas despesas médicas.

A legislação é clara ao dispor que 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, dentre outras informações, a identificação do responsável pelo pagamento e, portanto, apenas nas hipóteses em que o beneficiário ou paciente é pessoa diversa é que se exige que o paciente seja, também, ao lado do responsável pelo pagamento das despesas médicas, indicado como tal nos recibos e declarações emitidos pelos respectivos profissionais médicos.

Interpretando sistematicamente os artigos 8º, § 2º, inciso II da Lei nº 9.250/1995 e 80, § 1º, inciso II do Decreto nº 3.000/99 em cotejo com que dispõe o artigo 97, inciso II da Instrução Normativa nº 1.500/2014, é de se reconhecer que, se é certo que as deduções de despesas médicas se restringem aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, também é certo que a indicação do beneficiário dos serviços só deve ser obrigatória se o paciente for pessoa diversa daquela que efetuou o pagamento das respectivas despesas médicas, porque, do contrário, presume-se que aquele que efetuou o pagamento é o real beneficiário dos serviços médicos.

Em outras palavras, verifique-se que, à luz do artigo 97, inciso II da referida Instrução Normativa RFB nº 1.500/2014, a identificação do beneficiário dos serviços médicos apenas deve ser realizada nos casos em que é pessoa diversa daquela que efetua o pagamento. A regra geral aí é que haja a indicação da pessoa responsável pelo pagamento e apenas quando o beneficiário dos serviços é pessoa diversa daquele é que há a necessidade de indicação do real beneficiário, do que se conclui, portanto, que a indicação do beneficiário não é obrigatória em todos os casos.

A rigor, destaque-se que essa linha de entendimento encontra amparo na Solução de Consulta Interna – COSIT nº 23, de 30 de agosto de 2013, que estabelece que se pode presumir que o beneficiário do serviço é o próprio contribuinte nas hipóteses em que os recibos emitidos pelos respectivos profissionais médicos não indicam ou especificam o beneficiário do serviço, exceto quando, a juízo da autoridade fiscal, forem constatados razoáveis indícios de irregularidade, o que não ocorreu no caso em apreço. Confira-se:

Solução de Consulta Interna – COSIT nº 23/2013

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF
DESPESAS MÉDICAS. IDENTIFICAÇÃO DO BENEFICIÁRIO.

São dedutíveis, da base de cálculo do IRPF, as despesas médicas realizadas pelo contribuinte, referentes ao próprio tratamento e de seus dependentes, desde que especificadas e comprovadas mediante documentação hábil e idônea.

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.

No caso de o serviço médico ter sido prestado a dependente do contribuinte, sem a especificação do beneficiário do serviço no comprovante, essa informação poderá ser prestada por outros meios de prova, inclusive por declaração do profissional ou da empresa emissora do referido documento comprobatório.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 Código de Processo Civil (CPC), art. 332; Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 8º, inciso II, alínea “a” e § 2º, e Decreto nº 3.000, de 26 de dezembro de 1999 (RIR/1999), art. 80, § 1º, incisos II e III.” (grifei).

Por essas razões, deve-se reestabelecer a dedutibilidade da despesa médica declarada com o cirurgião dentista Cláudio Marcos Paulino, no montante de R\$ 310,00, já que o recibo de fls. 27 apenas não identifica, expressamente, o beneficiário dos serviços, sendo que, com amparo no artigo 97, inciso II da Instrução Normativa nº 1.500/2014, combinado com o teor da Solução de Consulta – COSIT nº 23, de 30 de agosto de 2013, a identificação do beneficiário dos serviços médicos deve ser realizada apenas nos casos em que é pessoa diversa daquela que efetua o pagamento, podendo-se presumir, portanto, que o contribuinte foi o próprio paciente, exceto quando, a juízo da autoridade fiscal, forem constatados razoáveis indícios de irregularidades, o que não ocorreu no caso concreto.

Em relação às despesas declaradas com os demais profissionais, note-se que os recibos emitidos pelos respectivos profissionais não apresentam as informações mínimas exigidas pela legislação de regência, de acordo com os dados discriminados abaixo, de sorte que tais documentos não podem ser considerados como hábeis e idôneos para fins de comprovação das despesas médicas:

- (i) O recibo de fls. 25, no valor de R\$ 100,00, emitido pelo médico neurologista *Dr. Mário Oliva Rocha* não informa o CPF do emitente;
- (ii) O recibo de fls. 28, no valor de R\$ 130,00, emitido pelo médico *Dr. João Carlos Belloti* também não informa o CPF do emitente;
- (iii) Os 03 (três) recibos de fls.29/31, no montante de R\$ 2.300,00, emitidos pelo cirurgião-dentista *Dr. José Roberto de Moraes*, não informam o endereço profissional do emitente;
- (iv) Os 04 (quatro) recibos de fls.32/35, no montante de R\$ 2.000,00, emitidos pela psicóloga *Lara de Faria Lanza* não informam o endereço profissional da emitente;
- (v) Os 05 (cinco) recibos de fls.40/44, no montante de R\$ 2.000,00, emitidos pelo fisioterapeuta *Leandro Brait Júnior* não informam o endereço profissional do emitente; e

- (vi) Os 07 (sete) recibos de fls.45/51, no montante de R\$ 5.220,00, emitidos pelo cirurgião-dentista *Dr. Gustavo Marinho da Silva* não informam o endereço profissional do emitente.

Apenas a título de informação, veja-se que, nos termos do § 4º do referido artigo 97 da IN RFB nº 1.500/2014, o contribuinte poderia ter apresentado outras provas adicionais para suprir a ausência do endereço do emitente do recibo, a exemplo da consulta aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, mas, no caso, limitou-se a afirmar que os recibos foram devidamente confeccionados à luz dos requisitos previstos na legislação de regência.

Com base em tais fundamentos, entendo por reestabelecer apenas a dedutibilidade da despesa médica declarada com o cirurgião dentista Cláudio Marcos Paulino, no montante de R\$ 310,00.

Conclusão

Por todas essas razões e por tudo que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário e entendo por dar-lhe parcial provimento apenas para reestabelecer a dedutibilidade da despesa médica declarada com o cirurgião dentista Cláudio Marcos Paulino, no montante de R\$ 310,00.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega