



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18186.003739/2009-54
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-012.121 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2023
Recorrente CIBELE LUCAS DE FARIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. PAGAMENTOS RELATIVOS AO TRATAMENTO DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE. IDENTIFICAÇÃO DO BENEFICIÁRIO DOS SERVIÇOS MÉDICOS. 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. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, afastando-se a glosa das despesas médicas no valor de R\$ 13.000,00.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Diogo Cristian Denny, Gregorio Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Ana Claudia Borges de Oliveira, Jose Marcio Bittes, Rodrigo Rigo Pinheiro, Thiago Alvares Feital (suplente convocado(a)), Francisco Ibiapino Luz (Presidente).

Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Em procedimento de revisão interna da Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física – DIRPF do contribuinte supra citado, referente ao Exercício de 2007, Ano Calendário 2006, a Auditoria Fiscal efetuou o presente lançamento de ofício, nos termos do Decreto 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, tendo em vista a apuração de Dedução Indevida de Despesas Médicas por não apresentação dos comprovantes e por recibos apresentados sem os requisitos legais exigidos, no valor de R\$ 12.200,00.

O enquadramento legal, descrição, demonstrativo do fato gerador e valor tributável foram registrados no lançamento, de fls. 08/10.

O contribuinte contestou o lançamento através do instrumento de fls. 01/02 alegando em síntese:

- 1) O procedimento não merece prosperar, uma vez que a omissão de endereço e número de inscrição do CPF foi produzido pelo emitente e a recorrente, agindo de boa-fé, declarou o abatimento previsto na legislação;
- 2) Para suprimir a omissão apontada, procede a juntada de declarações com as informações necessárias;
- 3) Requer a insubsistência da notificação de lançamento.

É o Relatório.

A decisão de primeira instância manteve o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

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

Ano-calendário: 2006

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS.

As deduções de despesas médicas estão sujeitas à apresentação de documento hábil que comprove o efetivo dispêndio e a efetiva prestação de serviços ao contribuinte ou dependente.

A comprovação da veracidade dos dados e informações declaradas pelo contribuinte é ônus que a legislação lhe impõe.

Cientificado da decisão de primeira instância em 23/09/2019, o sujeito passivo interpôs, em 18/10/2019, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que as despesas médicas estão comprovadas nos autos, identificando o beneficiário dos serviços prestados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Diogo Cristian Denny - Relator(a)

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço

Em sede de impugnação, o lançamento foi mantido sob a seguinte fundamentação:

DA DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS.

A legislação tributária concede ao contribuinte, por ocasião da Declaração Anual de Ajuste, a possibilidade de deduzir da base de cálculo do imposto de renda determinadas despesas, na forma prevista em lei, efetuadas durante o ano-calendário. Por outro lado exige que o contribuinte, quando intimado pela administração tributária, comprove que as deduções pleiteadas na declaração preencham todos os requisitos exigidos, sob pena de serem consideradas indevidas e o valor pretendido como dedução seja apurado e lançado em procedimento de ofício.

O Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – RIR/99 consolida a legislação pertinente, dispendo sobre os requisitos legais exigidos para o exercício do direito à redução da base de cálculo do tributo mediante deduções, a saber:

Da dedução de 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 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;

(...)

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). (g.n.)

E o art. 797 do mesmo Regulamento, ao tratar da manutenção e guarda dos documentos vinculados às Declarações de Ajuste do Imposto de Renda, estabelece:

Art. 797. É dispensada a juntada, à declaração de rendimentos, de comprovantes de deduções e outros valores pagos, obrigando-se, todavia, os contribuintes a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras, quando estas julgarem necessário (Decreto-Lei nº 352, de 17 junho de 1968, art. 4º).

Como se verifica a partir dos dispositivos legais acima, o direito às deduções legais restringe-se àquelas relativas ao contribuinte e aos seus dependentes, assim considerados na forma da legislação do imposto de renda e devem ser devidamente comprovadas.

Primeiramente cabe destacar que, como regra geral de direito, o ônus da prova cabe a quem alega. No caso da redução da base de cálculo do tributo mediante deduções, é o contribuinte que, ao declarar as despesas, está alegando que as mesmas ocorreram e se enquadram nos moldes determinados pela legislação. Incumbe, portanto, ao contribuinte, comprová-la perante o fisco quando assim for solicitado. Desse modo, o art. 73 do RIR/99, acima transcrito, é expresso no sentido de que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, trazendo elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato que pretende provar, sob pena de não tê-las aceitas pelo fisco.

Conforme assinalado acima, a legislação tributária determina caber ao contribuinte a prova de que as despesas por ele declaradas atendem aos requisitos legais, sendo de inteira responsabilidade do contribuinte a verificação dos comprovantes os quais deseja sejam dedutíveis na declaração de ajuste anual.

Assim, o direito à dedução das despesas médicas na declaração está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e restringe-se aos pagamentos efetuados, especificados e comprovados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, cabendo ao contribuinte a prova de que faz jus à dedução pleiteada na declaração.

Os recibos fornecidos por profissional legalmente habilitado, a princípio, constituem documentos hábeis a comprovar a despesa médica, desde que conste em seu original, o nome do beneficiário do pagamento, o endereço do local da prestação de serviços e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas - CNPJ, a especificação dos pagamentos efetuados, bem como a informação precisa dos serviços prestados e o beneficiário dos mesmos, pois o direito à dedução restringe-se às despesas com o próprio contribuinte e seus dependentes assim considerados na forma da legislação do imposto de renda.

Observa-se que os recibos apresentados pela contribuinte além de não constarem o endereço do emitente e o seu número de CPF, não especificam o beneficiário do tratamento e não informam precisamente o serviço prestado, limitando-se a expressão genérica.

O contribuinte deve ter em conta que o pagamento das despesas médicas e outras não envolve apenas ele e o profissional de saúde, mas também o Fisco, caso haja intenção de se beneficiar desta dedução na declaração de rendimentos. E, por isso, deve se acautelar na guarda de elementos de prova tanto da efetividade do pagamento quanto da prestação do serviço.

Vale destacar que as questões acima levantadas por si só não determinam que as despesas médicas não ocorreram, nem se questiona a idoneidade dos recibos ou habilitação dos profissionais, mas em conjunto não permitem que a autoridade firme sua convicção acerca do efetivo pagamento e efetiva prestação dos serviços ao contribuinte ou aos seus dependentes. E mais, os fatos são apreciados segundo as provas trazidas aos

autos, bem como a livre convicção da autoridade julgadora, prevista no art. 29 do Decreto n.º 70.735/72.

Quanto às Declarações dos profissionais Edwards Jose Galdin Santos, Adriana Picarelli Dardis Santos e Camila Nascimento Silva, às fls. 17/19, constituem-se em documentos particulares que, muito embora possam trazer as informações elencadas na lei tributária, o que não é o caso, no contorno jurídico, dão notícias apenas dos fatos e da forma como esses possivelmente teriam ocorrido, mas não provam a efetividade de suas ocorrências, conforme determina o artigo 368 do Código de Processo Civil:

Art. 368. As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato. (g.n.)

A contribuinte não apresentou demais documentos referentes aos outros valores declarados como pagos em sua declaração de ajuste anual do ano-calendário em questão e glosados neste lançamento.

Vale mencionar que em matéria tributária, não importa se o contribuinte agiu de boa-fé e boa vontade. A infração é do tipo objetivo, na forma do artigo 136 do CTN: 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.

Em primeiro lugar, quanto à **descrição do serviço**, verifico que constou se tratar de consulta médica, inexistindo, portando, necessidade de maiores esclarecimentos.

Relativamente à **ausência de beneficiário**, tenho que a indicação 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.

Nesse sentido, confira-se a Solução de Consulta Interna – COSIT n.º 23/2013, segundo a qual pode-se presumir que o beneficiário do serviço foi 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, a ver:

Solução de Consulta Interna – COSIT n.º 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, podese 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 n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973 Código de Processo Civil (CPC), art. 332; Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 8º, inciso II, alínea “a” e

§ 2º, e Decreto n.º 3.000, de 26 de dezembro de 1999 (RIR/1999), art. 80, § 1º, incisos II e III.” (g.n.).

No que tange à **falta de endereço do profissional**, adoto as razões de decidir do voto do Conselheiro Marcelo Rocha Paura, constante do infracitado excerto do voto prolatado no Acórdão 2001-005.686, de 22/03/2023:

No que diz respeito a persistência da ausência do endereçamento do prestador dos serviços nos recibos apresentados, colaciono parcialmente 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 utilizados 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. IX 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 provera, de ofício, a 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.

Como visto, a Solução de Consulta em destaque demonstra que esta deficiência nos recibos pode ser suprida por outros meios, (por exemplo: declarações) ou de ofício por meio de consulta aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil.

Além disso, quando a ausência de endereço do prestador for a única falha constante do recibo, a jurisprudência contemporânea deste Conselho é majoritária pela sua aceitação, ementas in verbis:

Acórdão n" 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" CPF e não havendo qualquer indicio 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, e 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 á autoridade fiscal glosar a dedução de despesas médicas, mormente quando não há nenhum outro elemento a evidenciar o uso de despesas médicas fictícias.

Com base nos recibos constantes dos autos, a glosa deve ser afastada nos seguintes valores:

- 1) Edwards Jose Galdin Santos: R\$3.000,00 (fls. 20/23)
- 2) Adriana Picarelli Dardis Santos: R\$2.000,00 (fls. 20/24)
- 3) Camila Nascimento Silva: R\$8.000,00 (fl. 19)
- 4) Suely Morita: não foi apresentado recibo.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para fins de afastar a glosa de despesas médicas no valor de R\$13.000,00.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny

