



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

<b>Processo nº</b>	10580.724266/2009-68
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2102-01.586 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	28 de setembro de 2011
<b>Matéria</b>	Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF
<b>Recorrente</b>	KATIA SHIRLEY CORDEIRO BALEIRO
<b>Recorrida</b>	Fazenda Nacional

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2005, 2006, 2007

**SÚMULA CARF Nº 40**

A apresentação de recibo emitido por profissional para o qual haja Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, desacompanhado de elementos de prova da efetividade dos serviços e do correspondente pagamento, impede a dedução a título de despesas médicas e enseja a qualificação da multa de ofício.

**IRPF. DESPESAS MÉDICO-ODONTOLÓGICAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.**

Em conformidade com a legislação regente, todas as deduções estarão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora, sendo devida a glossa quando há elementos concretos e suficientes para afastar a presunção de veracidade dos recibos, sem que o contribuinte prove a realização das despesas deduzidas da base do cálculo do imposto.

**DESPESAS MÉDICAS-ODONTOLÓGICAS. RESTABELECIMENTO.**

Devem ser restabelecidas as despesas a título de tratamento médico ou odontológico, quando encontram-se elementos suficientes para se formar a convicção que os serviços foram efetivamente prestados com ônus do contribuinte.

**SÚMULA CARF Nº 14**

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

**Recurso Voluntário Provido em Parte**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR parcial provimento ao recurso para restabelecer a despesa com a profissional Kilyane Barreto de Oliveira, no importe de R\$ 700,00, e Maria Clarina Caponi, nos montantes de R\$ 1.610,00 e R\$ 1.875,00, estes nos AC 2005 e 2006, respectivamente, e desqualificar a multa de ofício (redução de 150% para 75%) no tocante ao imposto decorrente da despesa ainda glosada com a profissional Maria Clarina.

*Assinado digitalmente.*

Giovanni Christian Nunes Campos - Presidente.

*Assinado digitalmente.*

Rubens Maurício Carvalho - Relator.

EDITADO EM: 19/11/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Atilio Pitarelli, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Giovanni Christian Nunes Campos, Núbia Matos Moura, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Rubens Maurício Carvalho.

## Relatório

Trata esse recurso das seguintes glosas de despesas médicas:

	AC2004	AC2005	AC2006
Silvia Reis	13.100,00	8.000,00	6.100,00
Maria Clarina Caponi	-	1.610,00	2.875,00
Kilyane Barreto de Oliveira	-	-	700,00
<b>TOTAL</b>	<b>13.100,00</b>	<b>9.610,00</b>	<b>9.675,00</b>

Para descrever a sucessão dos fatos deste processo até o julgamento na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), adoto o relatório do acórdão de fls. 143 a 146 da instância *a quo, in verbis*:

Em auto de infração relativo ao imposto sobre a renda, exercícios 2005, 2006 e 2007, anos-calendário 2004, 2005 e 2006, respectivamente (fls.3/17), formalizou-se a exigência de imposto suplementar, no valor de R\$8.369,92, acrescido de multa de ofício qualificada, de 150%, e juros de mora, calculados até setembro de 2009, perfazendo um crédito tributário total de R\$24.666,72.

O lançamento foi motivado por deduções indevidas de despesas médicas, por falta de comprovação do efetivo pagamento e da efetiva prestação dos serviços. Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal às fls.11/12, a contribuinte fora intimada a comprová-los e no atendimento referiu pagamentos em dinheiro e a suficiência dos recibos apresentados para comprovação. As despesas glosadas são as seguintes:

	AC2004	AC2005	AC2006
Silvia Reis	13.100,00	8.000,00	6.100,00
Secretaria da Saúde	4.462,74	-	-

Documento assinado digitalmente conforme fls. 143/146, de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 19/11/2011 por RUBENS MAURICIO CARVALHO, Assinante em 19/11/2011  
2011 por RUBENS MAURICIO CARVALHO, Assinado digitalmente em 19/11/2011 por GIOVANNI CHRISTIAN NUNES  
CAMPOS

Impresso em 20/04/2012 por VILMA PINHEIRO TORRES - VERSO EM BRANCO

Secretaria da Saúde	372,20	-	-
Maria Clarina Caponi	-	1.610,00	2.875,00
Planserv	-	2.042,10	-
Kilyane Barreto de Oliveira	-	-	700,00
Jarbas Machado Almeida	-	-	550,00
<b>TOTAL</b>	<b>17.934,94</b>	<b>11.652,10</b>	<b>10.225,00</b>

As despesas declaradas como pagas a Silvia Reis não foram acatadas também em razão da inidoneidade dos recibos emitidos pela profissional, assim declarada pelo Ato Declaratório Executivo DRF/SDR nº 27, de 15/9/2009, publicado no Diário Oficial da União de 17/9/2009, com base na Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz – Processo Administrativo nº 10580.724412/2009-55. Esse ato os considerou ideologicamente falsos, imprestáveis e ineficazes para dedução como despesa médica da base de cálculo do imposto de renda para quaisquer usuários dos recibos. Os fatos apurados foram suficientes para se afirmar que a emitente não teria prestado serviços no montante equivalente aos recibos emitidos nem teria recebido os valores neles indicados, inexistindo, portanto, o fato econômico que autorizaria a dedução da base de cálculo do imposto de renda.

A contribuinte reconhece expressamente ser indevida a dedução da despesa médica declarada como paga a Jarbas Machado Almeida, no valor de R\$550,00. Contesta, entretanto, o lançamento em relação às demais deduções, argumentando em síntese que o direito a efetuá-las é disposto no art. 80 do Decreto nº 3.000, de 1999 e que é insubsistente a autuação porque comprovadas as despesas declaradas com os documentos apresentados no curso do procedimento fiscalizatório e demais que agora anexa, esclarecendo que: 1) nos anos de 2004 a 2006 se submetera efetivamente a sessões de fonoterapia com a profissional Silvia Reis, por prescrição da Drª Andrea Guerra, conforme documentos de fls.111, 112 e 117; 2) a sua filha e dependente, Paula Baleeiro Rodrigues Silva também se submetera ao mesmo tratamento, conforme relatório da profissional (fl.113); 3) os pagamentos efetuados à profissional Silvia Reis eram efetuados sempre no início do mês e em dinheiro, praxe que sempre se utilizou para angariar descontos; 4) pelo princípio da presunção de inocência não se lhe podem ser atribuídos os efeitos das irregularidades cometidas pela profissional, cabendo à fiscalização comprovar a irregularidade dos documentos apresentados; 5) nos valores declarados pela profissional poderiam estar inclusos os pagamentos que efetuara pelos tratamentos e 6) configura cerceamento do direito de defesa a sua falta de manifestação no processo nº 10580.724412/2009-55, uma vez que se revela interessada direta na causa, já que contratou e pagou por serviços de fonoaudióloga. Requer ao final o acolhimento integral da impugnação apresenta e a improcedência da autuação (fls.90/107).

Diante desses fatos, as alegações da impugnação e demais documentos que compõem estes autos, o órgão julgador de primeiro grau, ao apreciar o litígio, em votação unânime, julgou procedente em parte o lançamento, alterando o lançamento para incluir as despesas declaradas como pagas ao plano de saúde, mantendo parcialmente o crédito consignado no auto de infração, considerando que os demais argumentos da recorrente não foram acompanhadas de provas suficientes e fundamentos legais, para desconstituir os fatos remanescentes postos nos autos que embasaram o lançamento, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF*

*Exercício: 2005, 2006, 2007*

*DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. DESPESAS MÉDICAS.  
DEPENDENTES. DEDUÇÃO.*

*Mantém-se como indevidas as deduções efetuadas na declaração de ajuste anual, quando não apresentada documentação comprobatória hábil, idônea e suficiente para caracterizar a efetiva realização das despesas.*

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, de fls. 150 a 162, requerendo pelo provimento ao recurso e cancelamento da exigência, repisando os mesmos argumentos trazidos na sua impugnação dirigida à DRJ, pedindo reconsideração da despesas médicas glosadas em função das provas apresentadas. Das alegações recursais apresentadas, destaco os seguintes excertos:

- I. **Sílvia Reis.** Registre-se que a forma de pagamento dos serviços sempre ficou a critério da contribuinte que, por motivos de ordem pessoal, preferiu fazê-lo sempre em dinheiro, mediante emissão de recibo por parte da prestadora do serviço médico. E mais, não houve, no caso qualquer exceção, eis que a contribuinte sempre adotou a praxe de realizar alguns pagamentos mensais em dinheiro, eis que, assim costumava conseguir descontos;
- II. Embora tenha a RFB, através do processo no. 10580.724412/2009-55, concluído pela existência de indícios de irregularidade nas declarações de IR da Dra. Silvia Reis, por força do princípio constitucional da presunção de inocência, não poderia, atribuir à ora defendant os efeitos das apontadas irregularidades cometidas pela Dra. Silvia Reis. Ou seja, para que inadmitisse os recibos e demais documentos apresentados pela ora defendant, deveria a fiscalização comprovar, no caso concreto, a sua irregularidade e não presumi-los ilegítimos pelo simples fato da profissional que prestou o serviço ter praticado irregularidades junto a outros contribuintes.
- III. Assim questiona-se: 1) Se os recibos, acompanhados de prescrição médica (de terceiro) e relatório de fonoaudiologia não são capazes de comprovar o pagamento de despesa com tratamento fonoaudiológico pago em dinheiro, que documento estaria apto para tanto? 2) Se, a Dra. Silvia Reis declarou o recebimento de R\$50.561,00 pela prestação de serviços de fonoaudiologia e a Secretaria da Receita Federal insiste em considerar como inidôneos todos os recibos e outros documentos por ela emitidos, como poderão os pacientes que realmente contrataram e pagaram pelos seus serviços, como é o caso da recorrente, deduzir tais despesas do IR, como permitido pelo art. 80 do Decreto 3.000/99? Terão esse direito cerceado?
- IV. Por fim, é de se registrar a absoluta inconstitucionalidade da conclusão exarada pela RFB no processo administrativo 10580.724412/2009-55, no sentido de que "os recibos estão inquinados do vício da falsidade ideológica e que a ação delituosa propiciou aos USUÁRIOS redução indevida do imposto, nada havendo que possa sustentar as deduções efetuadas pelos mesmos por supostos serviços prestados pela EMITENTE, sendo tais recibos inservíveis para justificarem as deduções do imposto de renda". É que, como interessada direta na causa, já que contratou e pagou por serviços de fonoaudiologia prestados pela dita EMITENTE, indicando os recibos para deduções fiscais na sua declaração de imposto de renda, a ora defendant deveria, necessariamente, ser instada a se manifestar no referido processo administrativo, inclusive com vistas do mesmo, por força do quanto estabelecido no art. 5º, LV da CF/88, sob pena de configurar cerceamento do direito de defesa.
- V. **Despesas com a Dra. Maria Clarina Caponi.** Se o contribuinte não foi capaz de comprovar integralmente a despesa deduzida no ajuste anual de imposto de renda, deve o

fisco considerar a parte regularmente comprovada e glosar, exclusivamente a parte não comprovada pelo contribuinte. Dessa forma, demonstrada a efetiva prestação dos serviços odontológicos por parte da Dra. Maria Clarina Caponi e dos respectivos pagamentos, ainda que parcial, como no caso, considerando a possibilidade de dedução das despesas com tratamento odontológico, constante do art. 80 do Dec. 3.000/99, deveria o julgador acolher parcialmente a despesa, para alterar o lançamento efetuado, exonerando a contribuinte dos valores regularmente comprovados.

VI.

**Despesas com a Dra. Kilyane Barreto de Oliveira.** Como já informado, se o pagamento foi realizado em dinheiro (espécie), o único meio de prová-lo é o próprio recibo, já colacionado aos autos. Assim a juntada da ficha de atendimento não tinha e nem poderia ter como objeto comprovar o pagamento, mas, tão somente, comprovar a regular prestação do serviço, afastando do documento comprobatório de pagamento (recibo) qualquer suspeita de inidoneidade que pudesse existir. Dessa forma, comprovada a regular prestação do serviço e já disponibilizado o recibo, não poderia jamais remanescer qualquer dúvida quanto ao pagamento efetuado. Do contrário, cabe ao fisco, se insistir na desconsideração do recibo, comprovar a ocorrência de qualquer vício que seja capaz de tornar inidôneo o recibo apresentado.

Dando prosseguimento ao processo este foi encaminhado para o julgamento de segunda instância administrativa.

É O RELATÓRIO.

## Voto

Conselheiro Rubens Maurício Carvalho.

### ADMISSIBILIDADE

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Assim sendo, dele conheço.

### OBJETO DO RECURSO.

Remanesce nesse contencioso fiscal o cabimento das seguintes glosas de despesas médicas:

	AC2004	AC2005	AC2006
Silvia Reis	13.100,00	8.000,00	6.100,00
Maria Clarina Caponi	-	1.610,00	2.875,00
Kilyane Barreto de Oliveira	-	-	700,00
<b>TOTAL</b>	<b>13.100,00</b>	<b>9.610,00</b>	<b>9.675,00</b>

Para o exame da questão transcrevem-se a seguir os dispositivos que regulam a matéria:

Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995

*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;*

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

*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).*

Conforme se depreende dos dispositivos acima, cabe ao contribuinte que pleiteou a dedução provar que realmente efetuou os pagamentos nos valores e nas datas constantes nos comprovantes, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado.

Em princípio, admite-se como prova idônea de pagamentos, os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Entretanto, existindo dúvida quanto à idoneidade do documento por parte do Fisco, pode este solicitar provas não só da efetividade do pagamento, mas também da efetividade dos serviços prestados pelos profissionais.

Dessa forma, passemos a análise das glosas discutidas:

GLOSA SILVIA REIS - FONOaudióLOGA

Em relação aos valores glosados da profissional Silvia Reis, os trabalhos desenvolvidos junto à fonoaudióloga e seus pacientes são objeto da Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz - processo 10580.724412/2009-55, que resultou no Ato Declaratório Executivo nº 27, publicado no DOU em 17/09/2009, fls. 86/87.

Para reverter a glosa efetuada o contribuinte insiste que os pagamentos foram mensais em dinheiro e que os recibos e demais documentos apresentados fazem prova suficiente para atestar que os serviços foram realizados e pagos por ela. Ocorre que essa questão não mais suscita dissídio jurisprudencial, uma vez que foi tratada em súmula deste Conselho:

**SÚMULA CARF N° 40**

*A apresentação de recibo emitido por profissional para o qual haja Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, desacompanhado de elementos de prova da efetividade dos serviços e do correspondente pagamento, impede a dedução*

*a título de despesas médicas e enseja a qualificação da multa de ofício.*

Dessa forma, sem a comprovação do pagamento, não há como prosperar nesse julgamento as referidas alegações e mantendo a glosa da profissional Silvia Reis, acrescida da multa qualificada.

GLOSA MARIA CLARINA CAPONI- DENTISTA

Nesse item a recorrente pede que se o contribuinte não foi capaz de comprovar integralmente a despesa deduzida no ajuste anual de imposto de renda, deve o fisco considerar a parte regularmente comprovada e glosar, exclusivamente a parte não comprovada pelo contribuinte.

Para atestar a prestação dos serviços prestados a interessada apresentou os recibos de fls. a 52, do ano-calendário 2005 nos valores de R\$ 860,00, R\$ 300,00 e R\$ 450,00, perfazendo um total de R\$ 1.610,00. À fl. 58, para o não-calendário 2006, apresentou para esta profissional os recibos nos valores de R\$ 675,00, R\$ 175,00 e R\$ 1.025,00, resultando num total de R\$ 1.875,00.

Para comprovar a efetiva realização dos serviços, juntos os documentos de fl. 61/114 – solicitação de avaliação e tratamento de fonoaudiólogo pela profissional, 115/116 – relatório ortodôntico.

Entendo que essa documentação apresentada está compatível entre si, formando um conjunto comprobatório convincente. Assim restabeleço parcialmente a despesa declarada dessa profissional no montante dos recibos apresentados, R\$ 1.610,00 para o exercício 2006 e R\$ 1.875,00 para o exercício 2007.

KILYANE BARRETO DE OLIVEIRA - DENTISTA

Para atestar a prestação dos serviços glosados dessa profissional, no valor declarado de R\$ 700,00, apresentou o recibo de R\$ 800,00 e a ficha dentária de fl. 118/119.

Da mesma forma acima, entendo que essa documentação apresentada está compatível entre si, formando um conjunto comprobatório convincente. Assim restabeleço a despesa declarada dessa profissional Kilyane Barreto de Oliveira no montante de R\$ 700,00.

MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO PARA 75%.

Especificamente para os recibos de Maria Clarina Caponi que não foram objeto de Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz, homologada pelo Delegado da Receita Federal, por dever de ofício avalio o seguinte:

O artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964, conceitua *fraude* como sendo “toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”. *Nestas circunstâncias, resta saber quando um ato praticado em conformidade com o Direito deixa de ser uma prerrogativa do contribuinte para se caracterizar em sonegação tributária, mediante fraude que impõe aplicação de multa qualificada.*

A qualificação da multa, no Direito Tributário, está sempre vinculada a uma ação ou omissão consciente, com a finalidade de suprimir ou reduzir tributo. O artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, ao prever multa de 150% (cento e cinqüenta por cento), faz referência aos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. A seu turno, a Lei nº 4.502, de 1964, nos artigos aqui referidos, dispõe, “in verbis”:

*Art . 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art . 72. **Fraude** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art . 73. **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

Entendo que a fraude somente se caracteriza a partir de uma ação ou omissão ilícita. No termo de verificação Fiscal, fl. 16, onde deveria constar as razões da qualificação, encontramos apenas o seguinte:

*2.4 - Representação Fiscal para Fins Penais: a prática utilizada pelo contribuinte constitui infração sujeita à multa qualificada de 150%, conforme o disposto no artigo 957, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, motivando, também, a formalização de Representação Fiscal para Fins Penais, nos termos da Portaria SRF nº 665/2008, por estar configurado Crime Contra a Ordem Tributária, previsto nos artigos 1.e 2.da Lei 8.137/1990.*

Isso posto, não vejo no presente caso os pressupostos agravantes que permitem a qualificação da multa e voto por afastá-la da exigência do crédito tributário mantido em relação as glosas da profissional Maria Clarina Caponi.

#### CONCLUSÃO

Pelo exposto, VOTO PELO PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO, para restabelecer a despesa com a profissional Kilyane Barreto de Oliveira, no importe de R\$700,00, e Maria Clarina Caponi, nos montantes de R\$1.610,00 e R\$1.875,00, estes nos AC 2005 e 2006, respectivamente, e desqualificar a multa de ofício (redução de 150% para 75%) no tocante ao imposto decorrente da despesa ainda glosada com a profissional Maria Clarina, remanescendo as seguinte glosas de despesas médicas:

	AC2004	AC2005	AC2006	Multa
Silvia Reis	13.100,00	8.000,00	6.100,00	150%
Maria Clarina Caponi	-		1.000,00	75%
<b>TOTAL</b>	<b>13.100,00</b>	<b>8.000,00</b>	<b>7.100,00</b>	

CÓPIA