



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

**Processo n°** 10825.000022/2009-76  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2102-003.041 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de julho de 2014  
**Matéria** IRPF, Dedução, Despesa Médica  
**Recorrente** NELVA CURI COLAGROSSI  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007

Ementa:

PRAZO PARA APRECIÇÃO DE DEFESAS OU RECURSO ADMINISTRATIVO. INEXISTÊNCIA DE SANÇÃO.

O art. 24 da Lei nº 11.457, de 2007 tem conteúdo meramente programático, não havendo que se falar em cancelamento do crédito tributário em decorrência de seu descumprimento.

IRPF. DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA.

Nos termos do art. 8º, § 2º, inc. III da Lei nº 9.250/95, somente podem ser deduzidas as despesas médicas comprovadas por meio de recibo que preencha os requisitos da lei (com indicação do nome, endereço e número de inscrição no CPF ou no CNPJ de quem os recebeu). Em alguns casos, porém, pode a autoridade fiscal solicitar que o contribuinte apresente outros elementos comprobatórios da efetividade da despesa e do serviço prestado. Quando estes outros elementos não são apresentados, deve prevalecer a glosa da referida despesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso.

*Assinado Digitalmente*

Jose Raimundo Tosta Santos - Presidente

*Assinado Digitalmente*

Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti - Relatora

EDITADO EM: 09/10/2014

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS (Presidente), ALICE GRECCHI, NUBIA MATOS MOURA, MARCO AURELIO DE OLIVEIRA BARBOSA, ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI, CARLOS ANDRE RODRIGUES PEREIRA LIMA.

## Relatório

Em face da Contribuinte acima identificada, foi lavrada a Notificação de Lançamento de fls. 48/51, exigindo-se a importância de R\$10.083,72 (dez mil e oitenta e três reais e setenta e dois centavos), já acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2007, ano-calendário 2006, correspondente à dedução indevida de despesas médicas, por falta de comprovação do efetivo pagamento.

Da descrição dos fatos e do enquadramento legal, e ainda com a complementação da descrição dos fatos, o auditor fiscal assim sintetizou os fundamentos do lançamento:

### *DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL*

#### *Dedução Indevida de Despesas Médicas.*

*Glosa do valor de R\$ 19.000,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução.*

#### *Enquadramento Legal:*

*Art. 8.º, inciso II, alínea "a", e §§ 2.º e 3.º, da Lei n.º 9.250/95; arts. 43 a 48 da Instrução Normativa SRF n.º15/2001, arts. 73, 80 e 83, inciso II do Decreto n.º 3.000/99 - RIR/99.*

### *COMPLEMENTAÇÃO DA DESCRIÇÃO DOS FATOS*

#### *GLOSAS EFETUADAS:*

*R\$ 19.000,00 glosa integral da despesa declarada em relação a MARCOS MARTINS CURY (dentista). A contribuinte, conforme Termo de Intimação n° 504/2008, de 09/09/2008, apresentou 03 cheques compensados de R\$ 2.000,00 cada um, emitidos em 24/01/2006, 14/02/2006 e 17/03/2006, em favor de MARCOS M. CURY, que não guardam correspondência, identidade e coincidência com os comprovantes apresentados (recibo de R\$ 7.000,00, emitido em 24/01/06), recibo de R\$ 7.000,00, emitido em 14/02/06, e recibo de R\$ 5.000,00, emitido em 23/03/2006).*

*Glosa efetuada nos termos do art. 73 do Decreto 3.000/1999 Regulamento do Imposto de Renda. JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA: O pagamento de despesas médicas, para*

*fins de dedução do Imposto de Renda não se comprova apenas*

*com a exibição de recibos emitidos e/ou dos pagamentos, sendo necessário a prova do efetivo desembolso das importâncias. É legítima a glosa das deduções se o contribuinte não apresentar elementos adicionais de comprovação. (Acórdão do 1º Conselho de Contribuintes / 4ª Câmara nº 104-21.076 em 22/10/2005)*

*(DOU-18/04/2006)”.*

Cientificada do lançamento, a Contribuinte apresentou a Impugnação de fls. 02/19, por meio da qual alegou que:

**- ARBITRARIEDADE DO AGENTE FISCAL NAS GLOSAS DAS DESPESAS MÉDICAS: FALTA DE MOTIVAÇÃO NA DECISÃO**

Alegou a Contribuinte que o agente fiscal não teria explicado/justificado onde estaria a insuficiência quanto aos recibos e declarações emitidos pelo cirurgião-dentista, Dr. Marcos Martins Curi, o que impossibilitou o correto questionamento do lançamento fiscal em comento.

Ressaltou ainda que seria absurdo exigir que a comprovação dos gastos com despesas médicas fosse feita tão-somente através de cópias de cheques, boletos ou ordens bancárias, já que não houve emissão de boletos ou ordens bancárias para o pagamento dos serviços prestados; bem como caberia ao Contribuinte optar pela forma de pagamento;

**- POSSIBILIDADE DE OCORRÊNCIA DE UM ILEGAL E INCONSTITUCIONAL *BIS IN IDEM*: COBRANÇA SIMULTÂNEA DO IRPF DO PRESTADOR E DO TOMADOR DO SERVIÇO**

Alegou a Contribuinte que em nenhum momento foi pesquisado e/ou analisado pelo agente fiscal se o profissional envolvido declarou/pagou, ou não, o recebimento dos seus honorários/remunerações consignados nos recibos, tendo-se presumido que não houve a declaração nem o recolhimento do imposto de renda por parte daquele profissional, portanto, sendo a análise deste lançamento fiscal dependente da verificação da declaração de ajuste anual prestada pelo profissional, a fim de ser checado se houve, ou não, a declaração das receitas aqui tratadas.

Ressaltou ainda que, caso tenha sido declarado pelo profissional prestador de serviço, estaria evidentemente constatada a duplicidade da cobrança por parte da Receita Federal sobre o mesmo fato gerador.

**- AUSÊNCIA DE SOLIDARIEDADE ENTRE A IMPUGNANTE E OS PROFISSIONAIS DA SAÚDE**

Alegou que, caso não tenha ocorrido a declaração dos honorários/remunerações por parte do profissional da saúde, a Contribuinte não poderia ser responsabilizada como "devedora solidária" do Imposto de Renda devido por ele, já que somente ele poderia responder pela omissão de receitas.

**- IDONEIDADE DAS DECLARAÇÕES, RECIBOS, CHEQUES E EXTRATOS BANCÁRIOS APRESENTADOS: EFETIVA SUBMISSÃO DA IMPUGNANTE ÀS INTERVENÇÕES ODONTOLÓGICAS**

Alega a Contribuinte que, de acordo com a legislação vigente, as deduções efetuadas na Declaração de Rendimentos deverá corresponder às despesas médicas pagas (pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas), devidamente comprovadas. E a forma de comprovação do pagamento dessas despesas, segundo a Lei n° 9.250/95, seria somente a apresentação do recibo passado pelo profissional, e que, consoante disposto no art. 8º, §2º, III, deve conter os dados do emitente, com seu número de CPF/MF ou CNPJ/MF.

- DOS FARTOS JULGADOS DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES SOBRE O TEMA, AMPLAMENTE FAVORÁVEIS À IMPUGNANTE

Alega a Contribuinte que suas razões estariam em total consonância com o entendimento do CARF, e cita diversos julgados para fundamentar seu entendimento.

- SUBSIDIARIAMENTE: EXCLUSÃO DA MULTA PUNITIVA PELA EQUIDADE

Alega a Contribuinte que, na hipótese de as glosas serem mantidas, a multa punitiva deveria ser afastada, uma vez que os serviços foram efetivamente prestados pelo profissional, havendo os efetivos pagamentos, apenas não ocorrendo a necessária comprovação dos efetivos pagamentos.

- CONCLUSÕES E PEDIDO FINAIS

Desta forma, a Contribuinte postulou pela improcedência do lançamento fiscal, com o acolhimento integral da respectiva Impugnação, restabelecendo-se a dedução das despesas médicas com os tratamentos efetivamente realizados e pagos.

Subsidiariamente, pleiteia a Contribuinte o afastamento da multa punitiva, pelo uso da equidade.

Na análise de suas alegações, os integrantes da 8ª Turma da DRJ/SP2 decidiram, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a Impugnação apresentada pela Contribuinte, mantendo-se em parte o crédito tributário exigido, reduzindo-se a glosa das despesas médicas de R\$19.000,00 (dezenove mil reais), para R\$13.000,00 (treze mil reais), em julgado do qual se extrai a seguinte ementa:

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

*Exercício: 2007*

*GLOSA DE DEDUÇÕES.*

*O direito às suas deduções condiciona-se à comprovação não só da efetividade dos serviços prestados, mas também dos correspondentes pagamentos. Artigo 73, 80, §1º, III. e 797 do Regulamento de Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99).*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

A Contribuinte teve ciência de tal decisão e contra ela interpôs o Recurso Voluntário de fls. 73/92, por meio do qual reiterou integralmente as alegações contidas em sua Impugnação, ressaltando ainda, em suma, o seguinte:

*“Preliminarmente, foi largamente ultrapassado o prazo de 360 dias previsto no art. 24, da Lei nº 11.457/2007, para que a autoridade administrativa profira decisão administrativa nas defesas e recursos apresentados pelo contribuinte, devendo, pois, ser cancelado o lançamento tributário;*

*No mérito: apesar da conclusão de que os recibos médicos não possuem valor probante absoluto, a Recorrente juntou vários outros documentos que atestam sua efetiva sujeição às despesas médicas glosadas. Além do mais, houve arbitrariedade nas glosas (ausência de motivação), possível bis in idem, e ausência de solidariedade entre a Recorrente e os profissionais da saúde.*

*Por tais razões, o presente Recurso Voluntário deve ser recebido, e, no seu mérito, **totalmente provido, para que seja parcialmente reformada a r. decisão recorrida, devendo, por conseguinte, ser TOTALMENTE CANCELADO o auto de infração ora guerreado.**”*

(grifos no original)

Posteriormente, às fls. 93 e seguintes, a Recorrente trouxe aos autos novos documentos, no sentido de comprovar as despesas objeto de glosa, e reiterou o pedido para que fosse provido seu recurso.

Desta forma, os autos foram remetidos a este Conselho para julgamento.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Relatora

O contribuinte teve ciência da decisão recorrida em 18.04.2011, como atesta o AR de fls. 71. O Recurso Voluntário foi interposto em 16.05.2011 (dentro do prazo legal para tanto), e preenche os requisitos legais - por isso dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de glosa de despesa médica de R\$ 19.000,00 com o cirurgião dentista Marcos Martins Curi. Parte deste valor foi considerado como comprovado pela decisão recorrida, mantendo-se apenas a glosa de R\$ 13.000,00.

Em preliminar de seu recurso, a Recorrente suscita a necessidade de cancelamento do lançamento em razão do decurso do prazo previsto no art. 24, da Lei nº 11.457/2007, para que a autoridade administrativa proferisse decisão nestes autos.

A referida preliminar não merece acolhida pois a lei não estabelece que o lançamento será cancelado, mas apenas que o processo deverá analisado dentro do referido prazo, não havendo qualquer sanção para o descumprimento do referido prazo. Neste sentido:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ EXERCÍCIO: 2002*  
*EMENTA: CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO HÁ QUE SE FALAR EM CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA SE O SUJEITO PASSIVO DEMONSTRA TER PLENO CONHECIMENTO ACERCA DAS INFRAÇÕES QUE LHE FORAM IMPUTADAS, E, COM BASE NISSO, EXERCE, DE FORMA PLENA, ESSE MESMO DIREITO. INCONSTITUCIONALIDADES. À AUTORIDADE ADMINISTRATIVA CUMPRE, NO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE DE LANÇAMENTO, O FIEL CUMPRIMENTO DA LEI. EXORBITA À COMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES JULGADORAS A APRECIACÃO ACERCA DE SUPOSTA INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE DE ATO INTEGRANTE DO ORDENAMENTO JURÍDICO VIGENTE À ÉPOCA DA OCORRÊNCIA DOS FATOS. DECISÃO ADMINISTRATIVA. PRAZO. INOBSERVÂNCIA. SANÇÃO. INEXISTÊNCIA. O ARTIGO 24 DA LEI Nº. 11.457, DE 2007, DANDO EFETIVIDADE AO PRINCÍPIO DO TEMPO RAZOÁVEL DO PROCESSO (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ART. 5º, LXXVIII), ESTABELECEU UM PRAZO PRECLUSIVO DO PROCESSO, PORÉM, NÃO CUIDOU DE INDICAR AS SANÇÕES QUE PODERIAM ADVIR EM RAZÃO DA EVENTUAL INOBSERVÂNCIA DO REFERIDO PRAZO. NESSE CONTEXTO, CONSIDERADO O ÂMBITO EM QUE A CONTROVÉRSIA FOI POSTA EM DISCUSSÃO, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM EXTINÇÃO DO PROCESSO, EM EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E EM PRECLUSÃO TEMPORAL, EM FACE DO DISPOSITIVO EM COMENTO, HAJA VISTA A ABSOLUTA AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. A PARTIR DA EDIÇÃO DA LEI Nº 9.430, DE 1996, CARACTERIZAM-SE OMISSÃO DE RECEITA OS VALORES CREDITADOS EM CONTA DE DEPÓSITO OU DE INVESTIMENTO MANTIDA JUNTO A INSTITUIÇÃO FINANCEIRA, EM RELAÇÃO AOS QUAIS O TITULAR, REGULARMENTE INTIMADO, NÃO COMPROVE, MEDIANTE DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA, A ORIGEM DOS RECURSOS UTILIZADOS NESSAS OPERAÇÕES. VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS PRESENTES AUTOS. ACORDAM OS MEMBROS DO COLEGIADO, POR UNANIMIDADE DE VOTOS, EM NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO, NOS TERMOS DO VOTO DO RELATOR.*

(Acórdão nº 130200390 do Processo 10805001352200674, julgado em 10.11.2010)

Assim, não merece acolhida a preliminar suscitada.

No que diz respeito ao mérito do lançamento, a defesa da Recorrente insiste que os R\$ 13.000,00 cujo pagamento não foi acolhido pela decisão recorrida teriam sido pagos em espécie:

*Por outro lado, esclareceu-se que os outros R\$ 13.000,00 foram quitados em dinheiro, ou mesmo através de cheques ao portador ou de terceiros, motivo pelo qual restou impossível demonstrar o dispêndio desse valor. Porém, lamentavelmente, essa*

*justificativa não foi aceita pelo agente fiscal, tampouco pelo julgador Tributário.*

A decisão recorrida manteve parcialmente o lançamento pelos seguintes motivos:

*Registre-se que em defesa do interesse público, é entendimento no âmbito da Receita Federal do Brasil que para gozar as deduções com despesas médicas não basta ao contribuinte à disponibilidade de simples recibos, cabendo a este comprovar, de forma objetiva, a efetiva prestação do serviço médico contratado e o pagamento realizado.*

*O contribuinte deve ter em conta que o pagamento de despesa médica não envolve apenas ele e o profissional de saúde (prestador de serviços), mas também o Fisco - caso haja intenção de se beneficiar da dedução na declaração de rendimentos. Por isso, este deve se acautelar na guarda de outros elementos de prova da efetividade do pagamento e do serviço, ainda mais quando o valor do pagamento é alto. A emissão de recibo de pagamento serve muito bem para quitar um débito e fazer prova contra o credor, mas não para comprová-lo junto a terceiros interessados.*

(...)

*Em que pese a correção do lançamento quanto à glosa do valor cuja transferência de numerário não foi comprovada, diferentemente do entendimento da autoridade fiscal, parece-nos haver elementos suficientes de que os três cheques apresentados referem-se aos serviços descritos nos recibos e declaração apresentadas.*

*Com efeito, os recibos foram emitidos em 24/01/2006, 14/02/2006 e 17/03/2006, em favor de Marcos M. Curi, e não há motivos para se afirmar que não guardam correspondência, identidade e coincidência com os comprovantes apresentados, pois os recibos foram emitidos nas exatas datas (24/01/06 e 14/02/2006) ou em data próxima (23/03/2006), ainda que os valores não sejam os mesmos. Vale dizer, o contribuinte fez prova parcial dos valores declarados como recebidos.*

*Sendo assim, a glosa de R\$ 19.000,00 deve ser revista, reduzindo-se para R\$13.000,00.*

Como se vê, dos R\$ 19.000,00 que foram inicialmente objeto de glosa, R\$ 6.000,00 foram acolhidos pela decisão recorrida como comprovados, de forma que restaria agora analisar se os R\$ 13.000,00 restantes seriam dedutíveis ou não.

A legislação vigente prevê que para que o contribuinte possa se beneficiar da dedução de suas despesas médicas do Imposto de Renda, deverá ele ter em mãos, além dos recibos competentes (que devem preencher os requisitos da lei), quaisquer outros documentos que demonstrem, ainda que minimamente, a efetividade dos serviços prestados, bem como o seu pagamento. Sem que tais provas sejam feitas, está correta a glosa das despesas médicas não comprovadas. E o que determina o art. 8º da Lei nº 9.250/95:

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

*(...)*

*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:*

*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 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;*

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

*(...)*

Em resumo, o contribuinte deve provar:

- a) que ele ou um de seus dependentes efetivamente tenha utilizado os serviços médicos cuja dedução pleiteou; e
- b) que efetivamente pagou pelos serviços prestados.

Por isso a autoridade lançadora pode e deve exigir a comprovação do pagamento das despesas cuja dedução pleiteia o contribuinte em sua DIRPF. Esta comprovação pode ser exigida quando faltarem outros dados de comprovação da efetividade das despesas, e/ou ainda quando a documentação apresentada pelo contribuinte for inidônea – sob pena de ser indeferido o direito à dedução pretendida.

No caso vertente, a Recorrente trouxe aos autos três recibos, nos valores de R\$ 7.000,00 (de 24.01.2006), R\$ 7.000,00 (de 14.02.2006) e R\$ 5.000,00 (de 23.03.2006). Trouxe ainda cheques comprobatórios de três pagamentos de R\$ 2.000,00 cada, em datas próximas das datas estampadas nos recibos.

Por outro lado, trouxe a declaração de fls. 37, firmada pelo referido profissional, que atesta que a Recorrente lhe teria pago R\$ 11.000,00 no mês de janeiro de 2006 e outros R\$ 8.000,00 nos meses de fevereiro/março do mesmo ano.

Tal informação diverge do conteúdo dos recibos emitidos pelo profissional, assim como diverge dos pagamentos comprovadamente efetuados pela Recorrente (os quais, repita-se, já foram acolhidos pela decisão recorrida).

Diante de tal situação, e não havendo prova contundente no sentido de que a Recorrente efetivamente tenha pago os R\$ 19.000,00 ao profissional em tela, deve-se manter a glosa (parcial) do valor declarado, acolhendo-se apenas os R\$ 6.000,00 comprovadamente pagos pela Recorrente (que já foram acolhidos pela decisão recorrida).

Por fim, também não merece acolhida a alegação da Recorrente de que haveria *bis in idem* na hipótese de manutenção deste lançamento, tendo em vista que são situações diversas e fatos geradores diversos a serem tratados aqui. Ao profissional prestador do serviço cabe a tributação dos valores recebidos a título de prestação de serviço, enquanto que à Recorrente cabe comprovar a efetividade das despesas médicas incorridas, a fim de deduzir os respectivos valores da base de cálculo do imposto devido. Por isso, inexistente *bis in idem*.

Outrossim, no que diz respeito à alegada efetiva comprovação do tratamento odontológico a que a Recorrente foi submetida, tal alegação já foi analisada anteriormente, sendo certo que a comprovação da efetividade do serviço deve sempre estar associada à comprovação do montante pago, sob pena do contribuinte não poder se beneficiar da referida dedução.

Quanto ao pedido de aplicação da multa moratória no lugar da multa de ofício - por equidade - melhor sorte não terá a Recorrente, por absoluta falta de previsão legal para tanto.

Diante do exposto, VOTO no sentido de REJEITAR as preliminares argüidas, e no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

*Assinado Digitalmente*

Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti