



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10830.008295/2010-23  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-012.089 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de agosto de 2023  
**Recorrente** RENATO SEBASTIAO DE OLIVEIRA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2009

DESPESAS MÉDICAS. EFETIVO PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO.  
SÚMULA CARF Nº 180.

É lícita a exigência de outros elementos de prova além dos recibos das despesas médicas quando a autoridade fiscal não ficar convencida da efetividade da prestação dos serviços ou da materialidade dos respectivos pagamentos.

Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, restabelecendo a dedução de despesas médica declarada. Vencidos os conselheiros Diogo Cristian Denny (relator), Rodrigo Duarte Firmino e Francisco Ibiapino Luz, que negaram-lhe provimento. Designado redator do voto vencedor o conselheiro Rodrigo Rigo Pinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Relator(a)

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Rigo Pinheiro – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira, Diogo Cristian Denny, Gregorio Rechmann Junior, Jose Marcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino, Rodrigo Rigo Pinheiro, Wilderson Botto (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:

Trata-se de notificação de lançamento lavrada contra o contribuinte acima identificado em 17/05/2010 (fl.6/11), relativa ao imposto sobre a renda das pessoas físicas do exercício 2009, ano-calendário 2008, na qual se apurou imposto suplementar de R\$3.979,26, além dos acréscimos legais previstos na legislação de regência.

O lançamento decorreu de procedimento de revisão interna da declaração de ajuste anual, tendo sido apuradas as seguintes infrações à legislação tributária (fl.10/11):

· **Dedução Indevida de Previdência Privada e Fapi** – Em decorrência do não atendimento de intimação, foi glosado o valor de R\$5.068,13 deduzido indevidamente a título de Contribuição a Previdência Privada e Fapi, por falta de comprovação.

· **Dedução Indevida de Despesas Médicas** – Em decorrência do não atendimento de intimação, foi glosado o valor de R\$10.000,00 deduzido indevidamente a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação.

Notificado do lançamento, o contribuinte impugnou a exigência por intermédio do instrumento de fl.3/4, protocolizado na data de 17/06/2010. Alegou, em síntese, que apresentou todos os comprovantes solicitados, por via postal com aviso de recebimento, dentro do prazo legal. A comprovação da contribuição para previdência privada teria sido feita mediante apresentação de cópia do comprovante anual de rendimentos, no qual se acham informados os descontos em folha relativos ao plano previdenciário Petros; as despesas médicas, por intermédio de recibos, justificativas das formas de pagamentos, extrato bancário anual dos saques realizados e endereço onde foram prestados os serviços. A impugnação veio desacompanhada de qualquer comprovante de despesa.

Considerando que não foi encontrado dossiê contendo os documentos alegados na impugnação, o contribuinte foi novamente intimado a apresentá-los, mediante o termo de intimação fiscal de fl.30/32, cuja ciência ocorreu em 15/08/2013, por via postal.

Na intimação, entre outras coisas, ressaltou-se que a comprovação das despesas médicas deveria ser feita mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, tais como *“cópia de cheque nominativo compensado, extrato bancário, ordem de pagamento, transferência bancária, DOC/TED, ou extrato de pagamento do cartão de crédito”*; e que, para os pagamentos efetuados em espécie, a comprovação poderia ser feita *“com cópia de extratos bancários, em que conste os saques efetuados, em valores e datas compatíveis com os recibos objetos da comprovação”*.

A autoridade lançadora procedeu à revisão de ofício do lançamento, mediante a análise das questões de fato e demais documentos apresentados pelo impugnante na resposta a essa segunda intimação, conforme orientação constante da Instrução Normativa SRF nº 1.061, de 2010, já que a notificação de lançamento fora emitida sem que o contribuinte houvesse atendido à intimação prévia da fiscalização.

Na revisão do lançamento, o imposto suplementar apurado foi retificado de R\$3.979,26 para o valor de R\$2.585,53, conforme fundamentação constante do termo circunstanciado de fl.78/80.

Foi restabelecida integralmente a dedução de R\$5.068,13, referente à contribuição para previdência privado e Fapi. A glosa das deduções de despesas médicas, no montante de R\$ 10.000,00, foi mantida. Considerou-se, nesse último caso, que os recibos apresentados (fl.35/46 e 51/54) não atenderiam cumulativamente aos preceitos estabelecidos pelo art. 8º da Lei nº 9.250, de 1995, e pelo art. 80 do Regulamento do

Imposto de Renda, de 1999 (falta de indicação do paciente e omissão do endereço do prestador); e que, além disso, o contribuinte não lograra comprovar o efetivo desembolso da despesa, já que os saques informados não eram compatíveis com as datas e valores dos recibos.

O sujeito passivo foi notificado do termo circunstanciado de fl. 78/80 em 19/09/2013 (fl.82/84), por via postal, com reabertura de prazo para apresentar impugnação.

Por intermédio de procurador regularmente constituído, o contribuinte impugnou a revisão do lançamento (fl.86/103). Alegou, em síntese apertada, que:

- a) a impugnação é tempestiva e, portanto, deverá ser recebida;
- b) a notificação de lançamento seria nula de pleno direito, pois os valores nela lançados não representam a realidade da situação fática demonstrada durante todas as exigências de informações e documentos enviados ao fiscal autuante, portanto, sua conduta, não atendeu as regras estabelecidas na legislação tributária de regência;
- c) a afirmação constante da notificação de lançamento de que os recibos de despesas médicas e odontológicas juntados pelo impugnante não informa o paciente ou usuário dos serviços prestados e nem mesmo o endereço do profissional, e de que não há vinculação entre data/valor pago nos recibos e a planilha apresentada, não corresponde à verdade dos fatos;
- d) nos recibos apresentados, constam todos os dados do prestador de serviços, seu endereço, CPF, nome completo, número do registro no conselho de odontologia e psicologia, etc., razão pela qual a desconsideração deles, sob a presunção de ilegalidade e/ou inexistência da prestação de serviços, sem ao menos ouvir os profissionais emitentes, demonstra ser decisão equivocada, ato contínuo, a multa de 75% aplicada sobre o valor apurado é abusiva, portanto ilegal;
- e) no tocante às despesas com psicólogo e dentista, os pagamentos foram efetuados em espécie diretamente aos prestadores de serviços, que, em contra partida, emitiram o competente documento de comprovação/ declaração de recebimento (recibo), conforme se verifica na planilha anexa, juntamente com os recibos de pagamento e extrato bancário;
- f) segundo disposto no manual do IRPF, e em consonância com o art. 73 do RIR/1999, as deduções com despesas médicas e odontológicas podem ser comprovadas através de recibos de pagamento emitidos pelo profissional liberal prestador dos serviços;
- g) as despesas na ordem de R\$10.000,00 (R\$5.000,00 com tratamento odontológico e R\$5.000,00 com psicológico), se justificam por serem despesas não são cobertas por plano de saúde, necessárias para um bom desenvolvimento humano do contribuinte;
- h) apesar de o lançamento fiscal ser ato administrativo que goza de presunção de legitimidade, ele não dispensa a Fazenda Pública de demonstrar, no auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto;
- i) não se admite que a Receita Federal do Brasil afirme que não houve a prestação dos serviços que deram origem à emissão dos recibos de pagamento referidos, baseando suas alegações de falsidade/inidoneidade em meras presunções ou suposições, sem cunho probatório; o Poder Judiciário brasileiro tem combatido ferozmente tal prática, considerando as autuações da Receita Federal do Brasil como ilegítimas;
- j) embora a Receita Federal do Brasil possa fiscalizar a veracidade dos recibos objeto da declaração de rendimentos por meio de investigações próprias, é inadmissível a simples e ilegítima glosa de despesas médicas e odontológicas baseadas em recibos de pagamento, sob a simples alegação de serem eles imprestáveis para comprovação da dedução, sem qualquer suporte fático de sua idoneidade;
- k) os recibos de pagamento são documentos contábeis previstos no ordenamento jurídico, aptos a certificar a quitação de determinado valor, prescindindo absolutamente de qualquer outro documento que o acompanhe para que adquira validade jurídica ou força comprobatória;

l) além dos recibos de pagamento e da planilha enviados anteriormente, estavam sendo apresentadas junto com a impugnação declarações dos respectivos prestadores, em papel timbrado e com a identificação dos declarantes, a fim de demonstrar a efetiva prestação dos serviços e a legitimidade dos recibos;

m) fez menção à doutrina e jurisprudência variada para argumentar que a penalidade pecuniária aplicada no lançamento, calculada à razão de setenta e cinco por cento do imposto apurado, seria inconstitucional, por ter caráter confiscatório, nos termos do art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988;

n) defendeu ainda que a aplicação da taxa SELIC para cálculo dos juros é ilegal, porquanto violaria o disposto no art. 161 do Código Tributário Nacional; nesse sentido, os juros teriam caráter moratório e de indenização, ao qual não se destina referida taxa.

Ao final, com base nas razões apresentadas, solicitou que fosse recebida e acolhida a impugnação, a fim de se cancelar o lançamento e a exigência fiscal, com o reconhecimento do caráter confiscatório da multa de 75% do valor do imposto. Requereu ainda a concessão de prazo para a juntada de documentos novos, pela impossibilidade de fazê-lo na impugnação.

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)

Exercício: 2009

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

No processo administrativo fiscal, são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, bem como os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não se configurando nem uma circunstância nem outra, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

GLOSA DE DEDUÇÃO INDEVIDA. DESPESAS MÉDICAS.

Somente são dedutíveis as despesas médicas realizadas em conformidade com a legislação de regência e relacionadas ao tratamento do próprio contribuinte e/ou de seus dependentes declarados. O restabelecimento das deduções das despesas médicas condiciona-se à comprovação dos correspondentes pagamentos, a juízo da autoridade lançadora. Inteligência dos artigos 73 e 80 do Regulamento de Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 1999).

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO.

Nos casos de lançamento de ofício, é devida a multa de ofício de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, nos termos da legislação tributária, não tendo a autoridade administrativa competência para se pronunciar sobre a alegada inconstitucionalidade de lei tributária.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, incide juros de mora calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic, nos termos da legislação de regência.

Cientificado da decisão de primeira instância em 11/06/2014, o sujeito passivo interpôs, em 11/07/2014, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e efetivo pagamento.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

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

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

Tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 57, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 04/06/2017, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

### **Da alegação de nulidade do lançamento**

Em caráter preliminar, o impugnante suscita uma suposta nulidade do lançamento, argumentando que a documentação comprobatória solicitada no procedimento fiscal teria sido apresentada, e que não haveria prova cabal de que a prestação de serviços questionada pela autoridade lançadora não ocorreu, a fim de fundamentar a glosa dos valores deduzidos e a aplicação penalidade.

Porém, a apreciação dos elementos de prova nos quais os lançamentos se fundamentam (ou a ausência deles) não se constitui em matéria que deva ser enfrentada em caráter preliminar no julgamento, mas se confunde com a própria análise de mérito do contencioso.

Ademais, no processo administrativo fiscal, a rigor do que dispõe o art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, bem como os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não se encontrando nestes autos nem uma circunstância nem outra, não há que se cogitar em nulidade do lançamento, pelo que deverá ser rejeitada a nulidade arguida pela defesa.

### **Da dedução indevida de despesas médicas**

No tocante ao mérito, o artigo 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que dispõe sobre a base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos determina que (o grifo não consta do original):

*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 hospitalares, 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;*

O Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), em seu artigo 80, parágrafo §1º, ao falar das deduções permitidas no ajuste anual, praticamente reproduz o texto legal, com pequena variação (g.n.):

*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 n.º 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").*

*§1º O disposto neste artigo (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8º, §2º):*

(...)

*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;*

Já o art. 73, parágrafo §1º, do mesmo RIR/1999, estabelece que todas as deduções pleiteadas pelos contribuintes estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora, nos seguintes termos (destaque acrescido para ênfase):

*Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decretos-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).*

E, por fim, o artigo 797 do RIR/1999, que trata da manutenção e guarda dos documentos vinculados às declarações de ajuste do imposto de renda, dispõe que (grifo nosso):

*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 n.º 352, de 17 junho de 1968, art. 4º).*

Conforme se depreende dos dispositivos supra, os contribuintes podem deduzir da base de cálculo do imposto as despesas médicas efetivamente realizadas, sendo que cabe ao beneficiário dos recibos e/ou das deduções provar que efetuou o pagamento do valor pleiteado como despesa, bem assim a época em que o serviço foi prestado, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado.

Quanto a gastos efetuados com profissionais da área de saúde (pessoas físicas), cabe dizer que, em princípio, admite-se como prova dos pagamentos os documentos fornecidos pelos profissionais, desde que neles constem os requisitos estabelecidos pelo art. 80, parágrafo 1º, incisos II e III, do RIR/1999, anteriormente transcrito. Essa é a regra.

Exige-se que a documentação traga informações que permitam a perfeita identificação: *i)* do responsável pelo pagamento efetuado, pois sem essa informação não há como se vincular a dedução ao possível interessado; *ii)* do valor do pagamento realizado; *iii)* da data da emissão do documento (dia, mês e ano); *iv)* do tipo de serviço realizado; *v)* do beneficiário do serviço (paciente); *vi)* do emitente do documento: nome, endereço, CPF/CNPJ e, no caso de pessoa física, o registro de habilitação profissional no Conselho Regional de Classe.

São os requisitos mínimos que devem constar do documento comprobatório das despesas que se pleiteiam deduzir.

Entretanto, a legislação tributária não dá aos recibos/comprovantes valor probante absoluto. Nada impede que a autoridade fiscal, em procedimento de revisão da declaração e a juízo seu, intime ao contribuinte a comprovar o efetivo pagamento dos valores informados nos recibos e demais documentos fornecidos pelos prestadores de serviço.

A efetividade do pagamento a título de despesa médica não se comprova com a mera exibição de recibos, mormente quando os documentos em questão não atendem aos requisitos previstos na legislação.

**No caso concreto, os comprovantes apresentados em resposta à intimação da fiscalização (fl.47/ 54) não contemplam todos os requisitos exigidos por lei. Assim que nenhum deles identifica o paciente que teria recebido o tratamento. Além disso, os recibos de fl.47/50, emitidos por Wagner Jesus Pascoalino, não informam sequer o endereço do emitente.**

**Portanto, agiu corretamente a autoridade lançadora ao exigir do impugnante que comprovasse o efetivo pagamento dos serviços contratados, mediante apresentação de documentos hábeis e idôneos, tais como, por exemplo, cópia de cheque nominativo compensado, extrato bancário, ordem de pagamento, transferência bancária, DOC/TED, ou extrato de pagamento do cartão de crédito; ou ainda, nos casos de pagamentos efetuados em espécie, cópia de extratos bancários em que constassem os saques efetuados, em valores e datas compatíveis com os recibos objetos da comprovação.**

A autoridade fiscal, em caso de dúvidas, pode e deve perquirir se os pagamentos foram efetivamente realizados.

O artigo 73 do RIR/1999, cuja matriz legal é o parágrafo 3º do art. 11 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, estabelece expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprovar ou justificar as despesas, sendo que se desloca para ele o ônus probatório. Portanto, há respaldo legal para as exigências formuladas pela autoridade fiscal.

A inversão legal do ônus da prova do fisco para o contribuinte transfere para o interessado a obrigação de comprovação e justificação das deduções e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o lançamento de ofício decorrente da glosa das deduções por falta de comprovação e justificação.

Também importa dizer que o ônus de provar implica em trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado.

O contribuinte deve ter em conta que o pagamento de despesa médica não envolve apenas ele e cada profissional de saúde (prestadores de serviços), mas também o fisco – pelo menos se houver a intenção de se beneficiar da dedução na declaração de rendimentos.

A emissão de recibo/comprovante de pagamento serve muito bem para quitar um débito e fazer prova contra cada credor especificamente, mas não necessariamente para comprová-lo junto a terceiros interessados (no caso, o fisco).

Cabe ressaltar uma noção básica da teoria da prova no âmbito administrativo. Na busca da verdade material – princípio este informador do processo administrativo fiscal – forma o julgador seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada

atestam, mas agrupados, têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

O julgador administrativo não está adstrito a uma prova pré-estabelecida, podendo este estabelecer sua convicção a partir do cotejamento de elementos de variada ordem.

O imposto de renda tem relação direta com os fatos econômicos. Quando a um ato jurídico se segue a tributação, não quer dizer que se tribute aquele, mas sim o fenômeno econômico que está por detrás dele.

As declarações de fl.107/108, firmadas pelos profissionais que emitiram os recibos, também não podem ser acolhidas, uma vez que, além de extemporâneas e casuísticas, foram elaboradas com o fito único de produzir prova neste processo administrativo fiscal, mas não comprovam o efetivo pagamento dos serviços contratados (transferência de recursos), como a fiscalização intimou o contribuinte a fazer.

É possível que o impugnante tenha feito seus pagamentos em espécie, conforme alegou, e não há nada de ilegal neste procedimento. Também a legislação não impõe que se faça pagamentos de uma forma em detrimento de outra.

Porém, como as despesas foram pagas em espécie, é ônus do contribuinte comprovar os saques para cotejo com os recibos. Há necessidade de se estabelecer uma relação biunívoca entre cada débito em conta-concorrente e o pagamento ao prestador de serviço que se deseja comprovar, com coincidências de data e valor.

Saques em datas diversas ou mesmo em valores distintos daquele que se deseja comprovar realmente podem ocorrer na prática, entretanto, inviabilizam qualquer forma efetiva de comprovação de pagamento, não sendo aceitos em âmbito administrativo, posto não ser crível que se destinaram à adimplir unicamente a prestação de serviços contratada, mas que tenham sido também utilizados com propósito diverso, como pagamento de despesas do cotidiano tais como água, luz, impostos, cartão de crédito etc.

**O impugnante apresentou extratos bancários onde se verifica saques de valores que não são coincidentes com as datas e valores dos recibos apresentados.**

**Apenas a título de exemplo, tome-se o mês de outubro, para o qual consta um recibo de pagamento feito a Wagner Pascoalino no dia 20 (fl.128), no valor de R\$500,00; e outro a André de Oliveira no dia 30 (fl.130), no valor de R\$860,00. O extrato de movimentação bancária (fl.122), por outro lado, informa um único saque com cartão naquele mês, no valor de R\$200,00, efetuado no dia 13. Como se vê, os documentos apresentados, nesse caso (como nos demais), não comprovam os pagamentos informados nos recibos.**

Por conseguinte, tendo em vista que todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade fiscal, e que o impugnante não logrou fazê-lo satisfatoriamente, resta concluir que a glosa objeto do lançamento se encontra perfeitamente embasada.

#### **Da alegação de que a multa aplicada teria caráter confiscatório**

A defesa alegou que a multa de ofício aplicada no lançamento, calculada à razão de setenta e cinco por cento do imposto apurado, seria inconstitucional, por ter caráter confiscatório, contrariando o disposto no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988.

Sobre a matéria, dispõe o art. 44, inciso I, e parágrafo 30, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com alterações introduzidas pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

(...)

*§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.*

Dessa feita, considerando que a dedução indevida das despesas médicas pelo impugnante, em sua declaração de ajuste anual, resultou na falta de recolhimento do imposto, em desacordo com a legislação de regência, correta a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o imposto que deixou de ser recolhido.

Quanto ao longo e minucioso arrazoado na peça de defesa contestando o caráter confiscatório da multa de ofício, cabe esclarecer que o lançamento é atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do parágrafo único do art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1972 (Código Tributário Nacional), não tendo a autoridade administrativa poder discricionário sobre a matéria.

Vale dizer, uma vez presente a situação fática prevista na lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador, surge a obrigação tributária principal, cujo objeto é objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, devendo a autoridade fiscal nesse caso, necessariamente, constituir o crédito tributário, nos termos da legislação de regência.

Por outro lado, se o impugnante questiona não a aplicação da lei no caso concreto, mas uma suposta inconstitucionalidade da própria lei, deve-se opor a tal argumentação que a autoridade administrativa não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, estando, na verdade, jungida a ela.

Cite-se, por elucidativa, a Súmula nº 2 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) do Ministério da Fazenda, a qual, não obstante se referir tão somente àquele conselho, aplica-se igualmente ao julgamento administrativo de primeira instância, realizado nas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Conclui-se, pois, que, no lançamento, a multa de ofício foi aplicada em conformidade com a lei tributária, devendo ser afastada qualquer pretensão do impugnante de ver reconhecida administrativamente a inconstitucionalidade alegada.

#### **Da alegação de ilegalidade na aplicação da Selic para cálculo dos juros**

A defesa também questiona a utilização da taxa Selic no cálculo dos juros, afirmando que seria ilegal, porquanto violaria o disposto no art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN.

Ao argumento da defesa, aqui, devem ser opostas as mesmas razões do item anterior, isto é, o art. 61, parágrafo 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece a incidência de juros de mora calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (atual Receita Federal do Brasil), não pagos nos prazos previstos na legislação específica.

O lançamento foi formalizado em estrita consonância com a citada norma legal, no que não merece qualquer reforma.

A autoridade administrativa lançadora (e julgadora) está vinculada à lei, a qual não pode negar eficácia sob qualquer pretexto que seja, inclusive um alegado conflito entre a lei e o Código Tributário Nacional.

De mais a mais, na verdade, conflito nenhum há, pois o parágrafo 1º do art. 161 do CTN expressamente afirma que os juros de mora a serem acrescidos sobre o crédito não integralmente pago no vencimento são calculados à taxa de um por cento ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso, o que o art. 61, parágrafo 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, faz.

**Acresço que, ao recurso voluntário, foram juntados, relativamente ao profissional Wagner Pascolino, declaração de serviços prestados (fl. 180/182) e orçamento (fl. 183).**

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por conhecer Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Rodrigo Rigo Pinheiro, Designado.

Em que pesem as razões do voto proferido pelo Ilustríssimo Conselheiro Relator, peço máxima vênia para divergir do seu entendimento neste caso específico.

Conforme mencionado no relatório, a controvérsia recursal limita-se à discussão de glosa de despesas médicas, em função da autoridade fiscal não ter reconhecido as provas carreadas aos autos pelo contribuinte.

O Acórdão prolatado pela 19ª Turma da DRJ/SP1, em 28 de maio de 2014, manteve este racional ao julgar improcedente a impugnação de primeira instância, por entender que a autoridade lançadora não agiu com arbitrariedade, mas em conformidade com a legislação de regência.

Antes da análise das provas do caso em concreto, dar-se-á um passo para trás, a fim de avaliar, mesmo que rapidamente, as regras legais que se subsumem aos fatos narrados neste processo administrativo fiscal.

O primeiro ponto é rememorar que o artigo 8º, da Lei nº 9.250/95, prescreve que poderão ser deduzidos dos rendimentos percebidos no ano pelo contribuinte, os valores relativos às despesas com serviços de saúde. Tais estão expressos no inciso II, assim como seus requisitos comprobatórios estão descritos no parágrafo segundo:

“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:

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;”

Pela leitura da regra legal, a primeira premissa que se pode firmar é que a comprovação da realização das despesas dedutíveis poderá ser feita pela apresentação dos recibos emitidos pelo respectivos profissionais, com a identificação de elementos suficientes para sua efetiva validade (serviço prestado, nome e CRM do médico etc).

O Regulamento do Imposto de Renda então vigente - Decreto nº 3.000/95-, contudo, dispunha em seus artigos 73 e 80 ser possível, à juízo da autoridade lançadora, a solicitação de novas provas para fins de viabilidade da dedução:

“Art.73.Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

§1ºSe forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte.

§2ºAs deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na esfera administrativa.

§3ºNa hipótese de rendimentos recebidos em moeda estrangeira, as deduções cabíveis serão convertidas para Reais, mediante a utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento do rendimento.

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.

§1ºO disposto neste artigo:

...

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;”

A segunda premissa que se pode firmar, portanto, após a leitura da regra infralegal é que os recibos de despesas médicas não têm valor absoluto, sendo possível, sim, a solicitação de outros elementos de prova pela fiscalização.

Bem por isso, perpassada essas duas premissas, há de se concluir que a análise que se deve percorrer nestes autos é probatória. Em outras linhas, há de se verificar a existência de elemento adicional capaz de ratificar os recibos apresentados pelo contribuinte.

Ao analisar as provas juntadas, identifiquei os seguintes pontos como elementos de avaliação para o caso em concreto: recibos e declarações relativos aos profissionais Andre da Silva Correa de Oliveira e Vagner Jesus Pascoalino, com indicação de seus registros em órgãos de classe e endereços profissionais, nos quais constam, de maneira clara e irrestrita, que os serviços foram prestados em face do contribuinte, bem como seus correlatos pagamentos foram por ele feitos. Não fosse isso suficiente, há extratos e planilha de saques, cujos valores apontam, minimamente, para os pagamentos que foram realizados.

Não obstante à regra infralegal - já mencionada e contida no artigo 73, caput e § 1º do Decreto n.º 3.000/99 - outorgar à autoridade fiscal solicitar elementos adicionais para comprovação das despesas médicas deduzidas das receitas percebidas, no entendimento deste Conselheiro, as declarações emitidas pelos profissionais são exemplos claros e suficientes dessas provas adicionais. Tais foram emitidas, exatamente, para afastar a dúvida suscitada e, sobre tais, não há qualquer ressalva quanto veracidade ou imputação de fraude.

Não fosse isso suficiente, é válido, ainda, recordar que as normas que tratam da dedução não fazem restrições e/ou impõem um rigor maior nas situações em que os serviços são pagos em espécie ou em cheques de terceiro.

Considerando, então, as provas carreadas aos autos – e sobretudo a declaração de própria lavra dos profissionais médicos, não é razoável exigir do contribuinte, em especial depois de anos, a apresentação de extratos bancários e/ou movimentações financeiras coincidentes em valores para comprovação do efetivo desembolso.

Diante do exposto, considerando os elementos presentes nos autos, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário, a fim de restabelecer as despesas médicas declaradas.

É como voto.

Rodrigo Rigo Pinheiro

