



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10830.722109/2011-43
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-005.323 – 2ª Turma
Sessão de 30 de março de 2017
Matéria IRPF - DESPESAS MÉDICAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JOÃO TADEU FERNANDES

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

IRPF. DESPESAS MÉDICAS.COMPROVAÇÃO.

Todas as deduções declaradas estão sujeitas à comprovação ou justificação, mormente quando há dúvida razoável quanto à sua efetividade. Em tais situações, a apresentação tão-somente de recibos e/ou declarações de lavra dos profissionais é insuficiente para suprir a não comprovação dos correspondentes pagamentos.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

Quando dos elementos probatórios carreados aos autos pode se depreender o dolo do contribuinte no que diz respeito à inclusão, como dedução em sua Declaração de Ajuste Anual, de despesas não passíveis de comprovação, incorre a qualificação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva (relatora), Ana Paula Fernandes, Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior. Julgamento iniciado na sessão de 22/02/2017 e concluído em 30/03/2017.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Júnior- Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Em sessão plenária de 20/11/2013, foi dado provimento ao Recurso Voluntário em epígrafe, proferindo-se a decisão consubstanciada no Acórdão nº 2802-002.607 (fls. 177 a 184), assim ementado:

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

*COMPROVAÇÃO DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS.
DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS.*

Restabelece-se a dedução de despesas médicas lastreadas em recibos e declarações firmados por profissional que confirma a autenticidade destes e a efetiva prestação dos serviços, se nada mais há nos autos que desabone tais documentos.”

O processo foi encaminhado à PGFN em 22/08/2014 (Despacho de Encaminhamento de fls. 185). De acordo com o disposto no art. 7º, §§ 3º e 5º, da Portaria MF nº 527, de 2010, a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorre trinta dias após o referido encaminhamento. Em 10/09/2014, tempestivamente, foi interposto o Recurso Especial de fls. 186 a 202 (Despacho de Encaminhamento de fls. 203).

O apelo visa rediscutir as seguintes matérias:

- **critério de comprovação de despesas médicas;** e
- **desqualificação da multa de ofício.**

Quanto à primeira matéria, a Fazenda Nacional indica como paradigmas os acórdãos 2101.001.264 e 2801-002.798.

No que toca ao primeiro paradigma, a Fazenda Nacional transcreve as seguintes passagens:

Paradigma - Acórdão 2101.001.264

Ementa

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF.

Exercício: 2004.

Ementa: DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DERECHOS. SOLICITAÇÃO DE OUTROS ELEMENTOS DE PROVA PELO FISCO.

Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar motivadamente elementos de prova da efetividade dos serviços médicos prestados ou dos correspondentes pagamentos. Hipótese em que a apresentação tão somente de recibos é insuficiente para comprovar o direito à dedução pleiteada, sendo restabelecida a despesa para a qual foi apresentada prova adicional.

Recurso Voluntário Provido em Parte.” (Destques da Fazenda Nacional)

Voto

"Apesar da jurisprudência transcrita no recurso voluntário, para a situação revelada no caso em exame, há que se comungar com o posicionamento majoritário expresso nas ementas dos Acórdãos da CSRF e deste Conselho de Contribuintes, abaixo colacionadas, dentre muitas outras, na mesma linha de entendimento:

IRPF - DEDUÇÕES COM DESPESAS MÉDICAS COMPROVAÇÃO –

Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo, sem vinculação do pagamento ou a efetiva prestação de serviços. Essas condições devem ser comprovadas quando restar dúvida quanto à idoneidade do documento. (Ac. 1º CC 10243935/1999 e Ac. CSRF 01-1.458)

IRPF – DESPESAS MÉDICAS – DEDUÇÃO – Inadmissível a dedução de despesas médicas, na declaração de ajuste anual, cujos comprovantes não correspondam a uma efetiva prestação de serviços profissionais, nem comprovado os desembolsos. Tais comprovantes são inaptos a darem suporte à dedução pleiteada. Legítima, portanto, a glosa dos valores correspondentes, por se respaldar em recibo imprestável para o fim a que se propõe. (Ac. 1º CC 104-16647/1998)”

(...)

O ordenamento legal permite que o contribuinte realize pagamentos em moeda corrente e, por seu turno, os beneficiários desses são orientados a aceitá-los. Só que, mesmo esse modal de cumprimento de obrigações permite comprovação, uma vez que, em razão dos valores envolvidos, não há como compreender que não ocorreriam saques coincidentes, ou aproximados, em datas e valores aos indicados nos recibos de despesas médicas.

Quando as deduções pleiteadas são elevadas, não basta o interessado apresentar recibos, que não comprovam o fato declarado, conforme dispõe 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.

Estas considerações objetivam analisar a matéria de forma ponderada, de acordo com a especificidade de cada caso. A glosa efetuada pela fiscalização, por seus fundamentos (fl. 05) permanece incólume. Não se tratam de exigências descabidas ou ilegais, ou ônus indevido para o contribuinte, já que a legislação que rege a matéria dispõe que todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, e somente o contribuinte ou seu dependente que incorreu nas despesas podem apresentar os elementos de prova do efetivo desembolso dos valores (cheques, transferência de numerário, saques em conta bancária em data próxima à emissão do recibo etc) ou da efetiva prestação dos serviços (exames diagnósticos etc). Havendo qualquer dúvida em um desses requisitos, é direito e dever da Fiscalização exigir provas adicionais da efetividade do serviço e/ou do pagamento efetuado. E é dever do contribuinte apresentar comprovação ou justificação idônea, sob pena de ter suas deduções não admitidas pela autoridade fiscal.” (Destaques da Fazenda Nacional)

Nessa senda, a Fazenda Nacional assim descreve o ponto de divergência:

"Contudo, em que pese enfrentarem casos idênticos, os colegiados chegaram a conclusões inteiramente distintas. Enquanto o órgão recorrido, o colegiado entendeu suficiente a apresentação de recibos, o aresto em referência considerara legítima a conduta do Fisco que, diante das dúvidas ou suspeição quanto à idoneidade da documentação apresentada, pode e deve perquirir se os serviços efetivamente foram prestados ao declarante ou a seus dependentes (efetividade dos serviços) e se houve o efetivo dispêndio de recursos pelo declarante para pagamento dessas despesas (efetivo pagamento)."

Com efeito, o cotejo promovido pela Fazenda Nacional efetivamente demonstra a divergência, uma vez que no acórdão recorrido entendeu-se que a falta de indicação do nome do beneficiário do tratamento não seria impedimento à dedução de despesas médicas e, no paradigma, ao contrário, entendeu-se que, para fins da referida dedução, é imprescindível a indicação do nome do beneficiário

Quanto à segunda matéria - **desqualificação da multa de ofício** -, a Fazenda Nacional indica como paradigmas os Acórdãos 103-23495 e 101-95.282.

No tocante ao primeiro paradigma - Acórdão 103-23.495 - a Fazenda Nacional transcreve as seguintes passagens:

Paradigma - Acórdão nº 103-23.495

Ementa

"OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM. COMPROVAÇÃO.

Caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PROVA. EXTRATOS BANCÁRIOS. OBTENÇÃO. *Válida é a prova consistente em informações bancárias requisitadas em absoluta observância das normas de regência e ao amparo da lei, sendo desnecessária prévia autorização judicial.*

RECEITA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL. PERCENTUAL. LUCRO ARBITRADO.

Se a atividade preponderante desenvolvida pela contribuinte é a de prestação de serviços, correta a aplicação do percentual de 32% incidente sobre as receitas omitidas por conta de depósito bancário de origem não justificada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004.

PRAZO DECADENCIAL. DOLO FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

A existência de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte impõe que o termo inicial do prazo decadencial de 5 anos para constituição de créditos referentes ao IRPJ, submetido a lançamento por homologação, seja deslocado da ocorrência do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado.

MULTA DE OFÍCIO. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI –

O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula 1º CC nº 2)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A prática reiterada de omissão de receitas conduz necessariamente ao preenchimento automático das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, sendo cabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art.44 da Lei nº 9.430/96, com nova redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. SIMPLES - PIS - COFINS - CSLL – INSS.

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.” (Destques da Fazenda Nacional)

Em seguida, a Fazenda Nacional descreve a divergência nos seguintes termos:

*"O acórdão paradigma acima transcrito foi claro, em caso análogo ao presente, referindo-se, inclusive à hipótese de lançamento decorrente de presunção legal de omissão de receitas, em face da constatação de depósitos bancários de origem não comprovada, em **manter a multa de 150%**, por aplicação do art. 44, II, da Lei n.º 9.430/96, uma vez constatado o **evidente intuito de fraude**, em hipótese, **igualmente, de prática reiterada do ilícito tributário**.*

Segundo o entendimento firmado no precedente supra, a conduta reiterada, por si só, já conduz automaticamente ao preenchimento das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, sendo cabível a qualificação da multa." (Destques da Fazenda Nacional) Com efeito, resta demonstrada a divergência alegada, uma vez que, em ambos os casos a qualificação da multa de ofício teve por motivação a prática reiterada de omissão de rendimentos/receitas, sendo que, enquanto, no acórdão recorrido entendeu-se que seria incabível a qualificação da penalidade com essa motivação, nesse primeiro paradigma reputou-se que a omissão de receitas, por si só, configura hipótese prevista nos art. 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 1964, de forma que se manteve a qualificação da multa.

Destarte, ambas as divergências foram admitidas e, após intimado o contribuinte quedou-se silente.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

O recurso atende seus requisitos de admissibilidade e, assim, dele conheço.

Entendo que a decisão da Turma *a quo* por si só e por seus fundamentos se mantém, frente ao recurso que visa discutir inversão de ônus da prova na comprovação de

despesas médicas e, somar a isso o caráter doloso à conduta do contribuinte, de modo que não pode prosperar, senão vejamos:

A legislação de regência exige tão somente que a comprovação das despesas médicas através de recibos firmados por profissional habilitado, com indicação do nome, endereço e CPF ou CNPJ, descrevendo os serviços prestados, na linha do que restou decidido nos Acórdãos paradigmas, os quais manifestaram-se no sentido de ser incabível a glosa das despesas médicas com base na alegação da falta de comprovação do pagamento, ou com base em qualquer outro argumento, mormente quando existe declaração do beneficiário confirmando a prestação dos serviços e o recebimento em espécie.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

“ Lei nº 9.250/1995

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 hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;”

“Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda

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).

[...]

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;

[...]"

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, de fato, as despesas dedutíveis do imposto de renda, in casu, despesas médicas, deverão ser comprovadas, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no CPF ou no CNPJ de quem os recebeu.

In casu, o contribuinte no decorrer da ação fiscal fora intimada a comprovar as despesas deduzidas do seu imposto de renda, tendo apresentado os respectivos recibos, os quais não teriam atendido aos requisitos exigidos pela Lei 9.250/95 os recibos das profissionais Daniela Cahum, de fls. 127, Andréia Aparecida Martins Bellete, de fls. 86/89 e 56/58 e Álvaro José Cicareli. uma vez que não indicam o paciente/beneficiário do tratamento, sendo, por isso, mantidas as glosas.

Na hipótese dos autos, a contribuinte comprovou a efetividade e pagamento dos serviços médicos mediante apresentação dos recibos do profissional, não tendo a fiscalização declinado qualquer fato que pudesse macular a idoneidade de aludida documentação.

Corroborou, ainda, os recibos ofertados com Laudos, fichas e Exames Médicos, acostados aos autos junto à impugnação, confirmando a prestação do serviço e o recebimento do respectivo pagamento.

É bem verdade, que o artigo 73 do RIR/1999 autoriza a autoridade lançadora, a juízo próprio, refutar os comprovantes apresentados pela contribuinte. Entrementes, tal que a levaram a não admitir as provas ofertadas pela autuada.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“DESPESAS MÉDICAS RECIBO IDÔNEO

Não existindo fundado receio quanto à legitimidade dos recibos comprobatórios de despesas dedutíveis, tais instrumentos deverão ser aceitos como meios de prova.

Recurso provido”

(4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 145.606 – Acórdão nº 10421.833,

Sessão de 17/08/2006)

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

Ano calendário: 2004

IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS. IDONEIDADE DE RECIBOS CORROBORADOS POR LAUDOS, FICHAS E EXAMES MÉDICOS.

COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FISCALIZAÇÃO.

A apresentação de recibos médicos, corroborados por Laudos, fichas e Exames Médicos, sem que haja qualquer indício de falsidade ou outros fatos capazes de macular a idoneidade de aludidos documentos declinados e justificados pela fiscalização, é capaz de comprovar a efetividade e os pagamentos dos serviços médicos realizados, para efeito de dedução do imposto de renda pessoa física.

Recurso especial provido. Não se pode inverter o ônus da prova, quando inexistir dispositivo legal assim contemplando, a partir de uma presunção legal. In casu, havendo dúvidas quanto a efetividade e pagamento dos serviços médicos prestados, caberia a fiscalização se aprofundar no exame das provas, intimando, inclusive, os profissionais médicos ou outros a prestar esclarecimentos, como ocorre em inúmeras oportunidades, sendo defeso, no entanto, presumir que os serviços médicos/odontológicos não foram prestados tão somente porque não houve apresentação de cheques nominativos na totalidade das despesas médicas ou extratos bancários, o que fora comprovado exclusivamente por recibos e Laudos/Exames Médicos.

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, identificando perfeitamente a sujeição passiva, como segue:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido,

identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Decorre daí que quando não couber a presunção legal, a qual inverte o ônus da prova ao contribuinte, deverá a fiscalização provar a ocorrência do fato gerador do tributo, com a inequívoca identificação do sujeito passivo, só podendo praticar o lançamento posteriormente a esta efetiva comprovação, sob pena de improcedência do feito, como aqui se vislumbra.

Ademais, como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito, o ônus da prova cabe a quem alega, *in casu*, ao Fisco, especialmente por inexistir disposição legal contemplando a presunção para a glosa de despesas médicas escoradas exclusivamente em recibos, incumbindo à fiscalização buscar e comprovar a realidade dos fatos, podendo para tanto, inclusive, intimar os prestadores de serviços para confirmar a idoneidade dos documentos ofertados pela contribuinte.

A doutrina pátria não discrepa dessas conclusões, consoante de infere dos ensinamentos de renomado doutrinador Alberto Xavier, em sua obra **“Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro”**, nos seguintes termos:

“ B) Dever de prova e “in dúbio contra fiscum”

Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal, de modo que em caso de subsistir a incerteza por falta de prova beweilögkeit), esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo quantitativo inferior, resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever da prova e que são as presunções legais relativas.

[...]” (Xavier, Alberto – Do lançamento no direito tributário brasileiro – 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005) (grifos nossos)

Não bastasse isso, a existência de eventual DÚVIDA, ao contrário do que sustenta a Procuradoria, só pode vir a beneficiar o acusado, qual seja, o contribuinte, em observância ao artigo 112, do Códex Tributário, que assim preconiza:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I à capitulação legal do fato;

II à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

Partindo dessas premissas, uma vez comprovada pela contribuinte a prestação dos serviços médicos mediante recibos e Laudos/Exames Médicos, sem que a fiscalização

tenha levantado qualquer suspeita ou se aprofundado na análise das provas apresentadas, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de afastar as glosas procedidas pelo fiscal autuante.

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso e a ele negar provimento mantendo a decisão *a quo*.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Redator designado

Com a devida vênia ao entendimento esposado pela Relatora, ousou discordar quanto a ambas as matérias em litígio:

1. Quanto à dedução das despesas médicas

Pertinente, inicialmente, transcrever os dispositivos que encerram o cerne da presente questão de mérito, a saber, os arts. 73, caput, 80, caput e §1º, inciso III, 845, inciso II, e 932 todos do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), aqui reproduzidos com referência à respectiva base legal que os suporta :

RIR/99

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).

(...)

Art.80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, §2º):

(...)

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;

(...)

Art.845. Far-se-á o lançamento de ofício, inclusive (Decreto-Lei nº5.844, de 1943, art. 79):

(...)

*II- abandonando-se as parcelas que não tiverem sido esclarecidas e fixando os rendimentos tributáveis de acordo com as informações de que se dispuser, quando os esclarecimentos deixarem de ser prestados, forem recusados **ou não forem satisfatórios** (g.n.);*

Art.932. Havendo dúvida sobre quaisquer informações prestadas ou quando estas forem incompletas, a autoridade tributária poderá mandar verificar a sua veracidade na escrita dos informantes ou exigir os esclarecimentos necessários (Decreto-Lei nº5.844, de 1943, art. 108, §6º).

A propósito, como já tive oportunidade de me manifestar em outras ocasiões, entendo que a interpretação sistemática correta do conjunto dos dispositivos acima, a fim de tenham plena vigência e sem a existência de qualquer antinomia é no sentido do art. 80, §1º. inciso III do RIR/99, ao limitar a dedução de pagamentos a título de serviços médicos e assemelhados àqueles que constem de recibo que atenda às formalidades ali indicadas e/ou indicados como pagos através de cheques nominativos devidamente especificados, estabelecer condição mínima, necessária, mas não necessariamente suficiente à dedutibilidade das despesas.

Entendo que a suficiência de tais recibos e/ou indicação de cheques nominativos de pagamento como comprovantes para fins de dedutibilidade das despesas, está, consoante expressamente respaldado pelo art. 73 supra reproduzido, condicionada ao juízo da autoridade tributária que pode, assim, no caso de existência de dúvida (razoável, em pleno respeito ao princípio da razoabilidade), perfeitamente em linha com o disposto no art. 932 do mesmo diploma, solicitar esclarecimentos adicionais (tais como elementos que comprovem o efetivo pagamento, que não se confunde com a apresentação de recibos, tratando-se, aqui, da comprovação do efetivo desembolso e como a efetiva prestação dos serviços, ou seja, a efetiva utilização dos serviços pelos beneficiários).

Nesta hipótese, uma vez não tendo sido satisfatórios os esclarecimentos prestados pelo contribuinte, é de completa legalidade a realização do lançamento de ofício, abandonando-se (ou seja, glosando-se) as parcelas para as quais o contribuinte não logrou êxito em esclarecê-las de forma satisfatória, na forma prevista pelo art. 845 supra.

Realizada tal digressão, verifico que, para o caso sob análise, desde o primeiro termo de intimação a Auditora responsável solicitou do Contribuinte, além de documentos que lastreassem as despesas médicas, a comprovação do efetivo pagamento associado às referidas despesas, o que se demonstra plenamente razoável, tendo em vista a relevância de tal grupo de dedução frente ao total de rendimentos tributáveis declarado pelo autuado.

Assim, tendo agido a autoridade fiscal de acordo com o permissivo legal e não tendo o contribuinte se desincumbido a contento do ônus de comprovar o efetivo pagamento para as despesas médicas objeto de intimação, repita-se, fulcrada em razoabilidade (note-se, para diversas destas despesas, sequer houve a apresentação de qualquer

documentação suporte), escoreita a conclusão da autoridade fiscal pela necessidade do ajuste efetuado na rubrica de despesas médicas, glosando parte da dedução declarada, não satisfatoriamente comprovada.

Assim, quanto à matéria, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, restabelecendo-se a glosa realizada quanto à matéria de despesas médicas.

2. Quanto à multa qualificada:

Ainda que rejeite este Conselheiro a reiteração como critério unicamente suficiente para fins de qualificação da multa de ofício, entendo que, no caso em questão, deflui do conjunto probatório sob análise considerado como um todo, com bastante nitidez, o intuito do contribuinte em fazer constar, em diversos anos-calendário, em sua declaração de ajuste anual, despesas com dependentes e instrução que não estavam comprovadas com qualquer documento hábil ou, ainda, que, por sua própria natureza, seriam indedutíveis, sendo de se afastar, repita-se, a partir da totalidade dos elementos constantes dos autos, a possibilidade de ocorrência de erro escusável, não havendo, em meu entendimento, como se rejeitar o intuito doloso do contribuinte em repetidamente e sem manter qualquer documentação suporte (caso exista), fazer constar as mencionadas deduções em sua declaração, de forma a reduzir o pagamento do tributo sob análise.

Assim, voto também por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto à matéria de qualificação da multa de ofício, mantida assim o percentual de multa aplicado pela autoridade lançadora.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior