



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

**Processo nº** 10840.720625/2008-19  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **2802-000.154 – 2ª Turma Especial**  
**Data** 18 de junho de 2013  
**Assunto** IRPF  
**Recorrente** CARLOS ROGERIO DE MELO FRANCO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por maioria, determinar a realização de diligência para que a Unidade Preparadora junte aos autos o dossiê de fiscalização e dê conhecimento ao recorrente dos documentos juntados e da faculdade de manifestar-se no prazo de trinta dias sobre os documentos juntados. Os Conselheiros Dayse Fernandes Leite (relatora) e Carlos André Ribas de Mello votavam por julgar o mérito sem a realização de diligência.

(assinado digitalmente)

Jorge Claudio Duarte Cardoso –Presidente

(assinado digitalmente)

Dayse Fernandes Leite – Relatora

EDITADO EM: 16/07/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Claudio Duarte Cardoso (Presidente), Jaci de Assis Junior, German Alejandro San Martín Fernández, Dayse Fernandes Leite, Carlos Andre Ribas de Mello.

Versam os autos sobre Notificação de Lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, fls. 31/19, na qual se exige R\$ 4.950,00, de imposto suplementar, R\$ 3.712,50, de multa de ofício de 75%, e acréscimos legais decorrentes da revisão da declaração de rendimentos relativa ao exercício de 2005, ano calendário de 2004, em face de glosa de despesas médicas, no montante de R\$ 18.000,00, por falta de comprovação do efetivo pagamento, das despesas médicas realizadas junto aos profissionais: 1) Fernando Gonçalves

Junqueira Leite (Dentista) no valor de R\$ 6.000,00, 2) Elisabeth Kunimatsu Cervi (Dentista) no valor de R\$ 4.000,00, 3) Fernanda Bragagnolo Reis (Dentista) no valor de R\$ 4.000,00, 4) Fernando Cesar Franco (Dentista) no valor de R\$ 2.500,00 e 5) Ana Paula Afonso Franco (Dentista) no valor de R\$ 1.500,00.

Apresentada Impugnação de fls. 2/26, na qual o contribuinte contesta a glosa das despesas médicas, dos Juros Aplicados e da Multa Confiscatória. A ação fiscal foi julgada procedente, sob o fundamento de que se deve manter a glosa do valor de R\$ 18.000,00, vez que a documentação ofertada pelo contribuinte para a comprovação das despesas médicas, não estavam acompanhadas da comprovação da assunção do efetivo encargo financeiro, pela confirmação do respectivo trânsito financeiro por meio de saques bancários coincidentes com as quantias glosadas.

Com relação ao caráter confiscatório da multa de ofício, aplicada no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), a autoridade de primeira instância, apresentou o seguinte fundamento: “que, em obediência ao princípio da legalidade, prevalece a impossibilidade de alteração do percentual da multa, cuja fixação não constitui ato discricionário.”

Quanto aos juros aplicados. Taxa Selic, assim se manifestou a autoridade de primeira instância: “No que se refere à alegação de impossibilidade legal de utilização da taxa SELIC como juros tributários de mora, esta não pode ser acolhida. O Código Tributário Nacional – CTN em seu artigo 161 autoriza a utilização de percentual de juros diferente do que ele, a princípio, dispõe, desde que lei o estabeleça. A Lei n.º 9.430/96 apenas estabeleceu de modo diverso. A utilização da taxa SELIC não contraria o CTN, lei complementar que trata de matéria tributária, sendo constitucional a sua utilização para fins tributários”.

Nas razões de Voluntário (fls. 57/), a recorrente:

- Assevera que tem direito às despesas médicas devidamente declaradas e comprovadas, sendo indevida a glosa existente e que as declarações, firmadas pelos profissionais prestadores dos serviços, comprovam a efetividade dos tratamentos efetuados.
- Ressalta que sua Declaração de Rendimentos comprova que tinha saldo para efetuar o pagamento em dinheiro, o que efetivamente ocorreu, demonstrando o absurdo cometido pela fiscalização.
- Destaca que o inciso III, do § 1º, do art. 80, do Regulamento do Imposto de Renda, ao tratar da dedução na declaração de rendimentos, das despesas médicas, é de clareza meridiana ao assentar a possibilidade de tal procedimento, observando que: *"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"*.
- Entende ter apresentado os comprovantes que demonstram, claramente, as despesas médicas efetuadas. Tudo foi realizado em total conformidade com os requisitos exigidos pelo Regulamento do Imposto de Renda, em seu art. 80.

- Observa que sempre que foi solicitado, respondeu à fiscalização, fornecendo de imediato todos os elementos de que dispunha, demonstrando, de forma clara, a sua boa-fé. Assim, somente caberia a exigência de cheque para a comprovação das despesas médicas, no caso de não ser possível a prova, por documento, que preencha os requisitos estabelecidos no art. 80. O inciso III, § 1º, do art. 80, do RIR é claro: "... *na falta de documentação*".
- Argumenta que o fisco, simplesmente, presumiu a inidoneidade dos documentos apresentados, sem qualquer prova em contrário. Isto é presunção e o pior: arbitrária! A autoridade administrativa lavrou auto de infração tendo, exclusivamente, por supedâneo, a mera presunção, sem demonstrar, cabalmente, como era de sua competência, os elementos que compõem o fato jurídico tributário. Ratifica que é preciso que a fiscalização apresente ELEMENTOS COMPROBATÓRIOS SEGUROS da suposta inidoneidade dos documentos, o que não foi feito.
- Invoca a seu favor, o princípio da boa-fé, pois não pode à Autoridade desconsiderar documentos que preenchem os requisitos do art. 80, do RIR, por presunção de má-fé, sem realizar qualquer prova em contrário.
- Alega que a multa de ofício aplicada reveste-se da natureza de confisco, o que é constitucionalmente vedado, e requer sua redução para o patamar de 20%, com base no art. 61, §2º, da Lei nº. 9.430/96.
- Contesta a aplicação dos juros de mora argumentando que dada sua natureza remuneratória, incabível a utilização da taxa Selic como juros moratórios em crédito tributário. Nem mesmo a Lei nº. 9.065/95 dá amparo jurídico legal a tal utilização, tendo em vista o art. 161, §1º, do Código Tributário Nacional, que permite fixação de juros em percentual menor que 1%, nunca maior. *Por fim*, observa das informações contidas no Auto de Infração lavrado, infere-se que haverá incidência de juros SELIC sobre o montante cobrado a título de multa. No entanto, não procede a incidência de juros sobre a multa de ofício lançada, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor por ficar privado do uso de seu capital, conforme ensina Maria Helena Diniz (Curso de Direito Civil Brasileiro, 2º vol. Pág. 322), eles devem incidir somente sobre o que não foi passado aos cofres públicos, que diz respeito tão somente à obrigação principal.
- Fundamenta suas alegações, mencionando ementas de uma vasta jurisprudência deste colegiado

Era o essencial a ser relatado.

O recurso é tempestivo. Estando dotado, ainda, dos demais requisitos de admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

O litígio trata-se de comprovação de despesas médicas em que a autoridade fiscal fundamenta a autuação na falta de comprovação do efetivo dispêndio. Trata ainda, do caráter

confiscatório da multa de ofício, aplicada ao percentual de 75% e a impossibilidade legal de utilização da taxa SELIC como juros de mora .

Em primeira instância o lançamento foi mantido, em relação a glosa das despesas médicas, sob o fundamento de que:

“Em sede de impugnação, o impugnante trouxe aos autos os seguintes documentos:

fls.27/28 – duas vias de ficha de anamnese, preenchida apenas com seu nome, endereço e telefone, sem qualquer identificação do profissional ao qual se relaciona; fls.29 – declaração firmada pela cirurgia dentista Fernanda Bragagnolo Reis, em que afirma ter realizado tratamento odontológico no impugnante.

O documento de fls. 27, que se repete às fls. 28, não contém qualquer valor probatório, sendo irrelevante à solução do litígio.

Quanto à declaração fornecida pela citada profissional, trata-se de documento particular que, ainda que pudesse conter informações elencados na lei tributária, no contorno jurídico apenas noticia os fatos e a forma como estes teriam ocorrido, mas não provam a efetividade de sua ocorrência. Nesse sentido, o art. 368 do Código de Processo Civil, in verbis:

*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. (grifei)*

Por conseguinte, quando tais documentos são questionados, deve o sujeito passivo deixar evidenciado, perante a administração tributária, a veracidade dos fatos neles relatados, principalmente, sobre as efetivas transferências de valor de uma para a outra parte, nas correspondentes quantias e datas informadas nos recibos, oferecendo outros documentos que os corroborem, como logrou fazer com relação a diversas despesas que foram objeto de glosa.

A legislação tributária estabelece que o ônus da prova recai sobre aquele de cujo benefício se aproveita. Cabe ao contribuinte, no seu interesse, produzir as provas dos fatos consignados em suas declarações de rendimentos, sob pena de não tê-los aceitos pelo Fisco. Provas que devem estar amparadas em documentos hábeis e idôneos, de modo a corroborar cabal e inequivocamente o que foi declarado e pleiteado.

À vista de todo o exposto conclui-se que não procede a alegação de que a autoridade fiscal lançadora atuou com base em presunções.

Cabe aqui lembrar uma noção básica da teoria da prova no âmbito administrativo. Na busca da verdade material, a autoridade administrativa, seja lançadora ou julgadora, forma 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, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

A referida autoridade não está adstrita a uma pré estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo firmar sua convicção a partir do cotejo de elementos de variada ordem desde que estejam esses, por óbvio, devidamente juntados aos autos.

A jurisprudência administrativa não vincula as decisões desta instância julgadora, mas torna-se oportuno trazer, como ilustração, ementas de algumas decisões do Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais relativas à matéria:

*DESPESAS MÉDICAS GLOSA* Tendo a autoridade fiscal efetuado a glosa de despesas médicas por não comprovação dos gastos, não há justificativa para seu restabelecimento sem confirmação do efetivo desembolso e da prestação do serviço. (Acórdão 10248.922, de 2008).

*DEDUÇÃO DESPESAS MÉDICAS* Recibos ou notas fiscais, mesmo que emitidos nos termos exigidos pela legislação, não comprovam, por si só, sem outros elementos de prova complementares, pagamentos realizados por serviços médicos ou odontológicos, quando há dúvidas sobre a efetividade da sua prestação. Nessa hipótese, justifica-se a exigência, por parte do Fisco, de elementos adicionais para a comprovação da efetividade da prestação dos serviços e/ou do pagamento. (Ac. 1º CC 10423.311, de 2008).

*IRPF DEDUÇÃO DESPESAS MÉDICAS* 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 Cadastro de Pessoas Físicas CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes CGC de quem os recebeu). Quando o documento apresentado pelo contribuinte não preenche tais requisitos e também não é feita a comprovação do pagamento por qualquer outro meio de prova, deve prevalecer a glosa da referida despesa. (Ac. 10616.880, de 2008).

*DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS COMPROVAÇÃO* A validade da dedução de despesas médicas, quando impugnadas pelo Fisco, depende da comprovação do efetivo pagamento e/ou da prestação dos serviços. (Acórdão 10422.781, de 2007).

*IRPF GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS* À luz do artigo 29 do Decreto 70.235 de 1972, na apreciação de provas a autoridade julgadora tem a prerrogativa de formar livremente sua convicção. Correta a glosa de valores deduzidos a título de despesas odontológicas, com cirurgião plástico e com psicóloga, cuja efetividade dos serviços e o pagamento não foram comprovados. (Ac. 10248.510, de 2007).

Princípio da boa fé. O princípio fundamental a reger a atividade de lançamento tributário é o da legalidade, do qual decorre incumbir à autoridade fiscal o dever de buscar a aplicação correta da lei ao caso concreto.

A declaração de ajuste anual de imposto de renda pessoa física constitui o momento em que o contribuinte oferece à tributação os rendimentos auferidos, bem como as deduções efetuadas – relativa a dependentes, despesas médicas, despesas com

instrução, dentre outras, porque existe previsão legal nesse sentido. Importa ressaltar que as deduções legais consistem em redução da base de cálculo do tributo.

Em situações como a dos autos, a glosa das deduções efetuadas foi precedida por solicitação, dirigida ao contribuinte que as pleiteou, para que comprove a prestação de serviços / pagamento de modo a demonstrar a regularidade de suas deduções. Essa providência se coaduna como o regramento legal: está o auditor fiscal a buscar a aplicação correta da lei ao caso concreto e, para tanto, busca os verdadeiros fatos praticados pelo contribuinte.

Desse modo, depende do próprio contribuinte a comprovação dos fatos ocorridos, para que a autoridade fiscal possa concluir quanto à existência ou não de algum tipo de infração à legislação tributária.

Conforme já exaustivamente demonstrado, incumbe ao interessado o ônus de provar os fatos por ele praticados: não poderia o fisco substituí-lo, pois como regra geral de direito, a prova cabe a quem alega. E foi o contribuinte quem alegou ter feito despesas que se enquadram nas condições legais autorizadas de redução da base de cálculo do tributo.

Trata-se, portanto, de ônus, o que significa dizer que é faculdade do interessado fazê-lo.

Por outro lado, é seu dever jurídico informar à autoridade fiscal os atos que determinaram o valor da tributação e seus fundamentos.

Essas considerações se fazem necessárias para demonstrar que, no presente caso, a garantia da verdade material depende de atuação do próprio contribuinte, ou seja, sendo o sujeito dos atos – utilização e pagamento de serviços médicos por ele ou seus dependentes qualificados na forma da legislação do imposto de renda, somente ele pode trazer elementos que demonstrem a verdade material.

Entretanto, o impugnante não apresentou os elementos de prova necessários, não restando outra alternativa à fiscalização a não ser considerar como indevidas as deduções pleiteadas.

Quanto à alegação de que a autoridade fiscal lançadora não teria observado a boa fé do impugnante, importa ressaltar que, em se tratando de matéria tributária, não importa se a pessoa física cometeu a infração à legislação imbuída de boa fé, ou ainda, se tal fato aconteceu por puro descuido ou desconhecimento. É o que estabelece o art. 136 do Código Tributário Nacional:

*Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

Conforme já salientado, diante da constatação de infração à legislação tributária, o lançamento fiscal deve ser efetuado.

Concluo que o contribuinte não logrou comprovar à fiscalização os elementos necessários para se manter as deduções pleiteadas e, em sua impugnação, não apresentou elementos hábeis a ilidir o lançamento, não havendo como decidir em sentido diverso daquele expresso pela fiscalização. Assim, mantenho as glosas efetuadas.”

O litígio trata substancialmente de comprovação de despesas médicas em que a autoridade fiscal fundamenta a autuação na premissa de que os recibos emitidos pelos profissionais de saúde não comprovam o “efetivo pagamento”, e que uma vez alegado que os pagamentos ocorreram em dinheiro, a prova seria a coincidência de datas e valores entre os saques em contas correntes e de poupança e os valores consignados nos recibos apresentados, sem que a autoridade fiscal aponte quais as razões pelas quais os recibos apresentados não são suficientes ainda que atendam as formalidades legais.

As despesas em litígio somam R\$ 18.000,00 e são assim discriminadas:

Fernando Gonçalves Junqueira Leite (Dentista) no valor de R\$ 6.000,00, Elisabeth Kunimatsu Cervi (Dentista) no valor de R\$ 4.000,00, Fernanda Bragagnolo Reis (Dentista) no valor de R\$ 4.000,00, Fernando Cesar Franco (Dentista) no valor de R\$ 2.500,00 e;

Ana Paula Afonso Franco (Dentista) no valor de R\$ 1.500,00.

Na fundamentação do lançamento, depreende-se que o contribuinte apresentou alguns recibos emitidos pelos profissionais acima especificados, entretanto tais recibos não foram acostados aos autos.

O entendimento da autoridade lançadora, foram ratificados pela DRJ.

Passo ao cerne do litígio: a comprovação da efetividade do pagamento e da prestação dos serviços.

Em casos desta natureza, importante ressaltar que extensa discussão se trava no âmbito deste CARF, com relação aos documentos necessários para se comprovar as despesas médicas. Enquanto alguns defendem que o simples recibo faz prova em favor do contribuinte, outros entendem que, havendo dúvidas na efetividade da prestação do serviço, ou em seu pagamento, pode o Fisco exigir provas complementares.

Entretanto, tenho me manifestado reiteradamente que a princípio, os recibos emitidos por profissionais legalmente habilitados que atendam às formalidade legais são hábeis a comprovar as deduções pleiteadas, mas, em havendo fortes indícios de que a documentação é inidônea, existe o direito-dever de o fisco intimá-lo a comprovar o efetivo desembolso e prestação do serviço.

Assim, a decisão sobre a dedutibilidade ou não da despesa médica merece análise caso a caso, consoante os elementos trazidos aos autos, tanto pelo fisco como pelo contribuinte, os quais serão decisivos para a formação da livre convicção do julgador.

No presente caso tomo como ponto de partida a imputação feita no lançamento, e nela não vejo apontamento algum de indícios em desfavor dos documentos apresentados pelo recorrente, logo não há nos autos elementos que permitam afastar a idoneidade dos documentos apresentados pelo requerente para fazer jus às deduções pleiteadas. É certo que o artigo 73 do RIR/99 estabelece em seu *caput* que “todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora”. Todavia, segundo entendo, não contém o RIR/99 ou outro diploma legal qualquer permissivo genérico para a exigência dos comprovantes de efetivo desembolso, independentemente de fundamentação.

Processo nº 10840.720625/2008-19  
Resolução nº **2802-000.154**

**S2-TE02**  
Fl. 9

---

Não havendo prova em desfavor dos recibos, ainda que por meio de um conjunto forte de indícios e enquanto não houver disciplina legal mais adequada, atende ao verdadeiro interesse público privilegiar o devido processo legal e as demais garantias ínsitas ao Estado Democrático de Direito, cujos valores superam eventual perda arrecadatória.

Entretanto, ressalvado o meu entendimento pessoal, por maioria de votos a Segunda Turma Especial entendeu por bem, determinar a realização de diligência para que a Unidade Preparadora junte aos autos o dossiê de fiscalização, contendo todos os documentos apresentados pelo contribuinte. Ressalta-se que deve ser dada ciência, ao contribuinte do mencionado procedimento e da faculdade de manifestar-se no prazo de trinta dias sobre os documentos juntados.

(assinatura digital )

Dayse Fernandes Leite- Relatora