



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



**Processo nº** 10845.000582/2008-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-008.239 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de janeiro de 2021  
**Recorrente** HELIO ELIASQUEVITCH  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2004

**DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. CONDIÇÕES.**

A dedução de despesas pleiteadas na declaração de ajuste anual do contribuinte está condicionada ao cumprimento dos requisitos legais e à comprovação por meio de documentação hábil e idônea. Cabe ao contribuinte juntar à sua defesa todos os documentos necessários à confirmação das deduções glosadas no lançamento.

**DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO.**

Poderão ser deduzidas na declaração de ajuste anual as despesas médicas e com plano de saúde referentes a tratamento do contribuinte e de seus dependentes, desde que preenchidos os requisitos previstos na legislação de regência.

**DESPESAS MÉDICAS. EFETIVO DESEMBOLSO. FALTA DE COMPROVAÇÃO**

A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, podendo ser exigida a demonstração do efetivo pagamento.

**ALEGAÇÕES DE VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 02.**

Ao CARF é vedado analisar alegações de violação a princípios constitucionais e não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**JURISPRUDÊNCIA. EFICÁCIA NORMATIVA.**

Somente devem ser observados os entendimentos jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Votou pelas conclusões o conselheiro Wilderson Botto.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Wilderson Botto (suplente convocado(a)), Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 79/95) interposto contra decisão da 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP) de fls. 69/74, que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário formalizado na notificação de lançamento - Imposto de Renda Pessoa Física, lavrada em 18/2/2008, referente à infração de *dedução indevida de despesas médicas* no valor de R\$ 18.000,00 (fls. 13/17), decorrente do procedimento de revisão da declaração de ajuste anual do exercício de 2004, ano-calendário de 2003 (fls. 24/28).

De acordo com resumo constante no acórdão da DRJ (fl. 70):

(...)

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 19), foi apurada dedução indevida de despesas médicas em face do não atendimento da intimação para apresentação da documentação comprobatória exigida, na forma e conteúdo previstos na legislação. Glosa de R\$ 18.000,00.

Cientificado do lançamento o contribuinte apresentou impugnação (fls. 2/4) alegando em síntese, conforme se extrai do acórdão recorrido (fl. 70):

Em sua impugnação tempestiva de fls. 1/2, o contribuinte discorda plenamente da afirmação de que deixou de apresentar a documentação exigida, pois ela foi apresentada dentro do prazo conforme protocolo em seu poder, cuja cópia segue anexa juntamente com todos os documentos entregues na data.

Diz que apresentou cópia da comprovação da efetividade dos serviços prestados pelos profissionais através de relatório técnico, que é uma das alternativas constantes na segunda intimação fiscal. Também incluiu declaração na qual informa sobre a impossibilidade de apresentar as cópias dos cheques ou demonstrativos dos saques no banco para justificar os pagamentos em dinheiro. Afirma que o não atendimento integral da intimação decorrem de situações que fogem de seu controle.

Prossegue argumentando que se os recibos atendem aos requisitos legais, não há necessidade da comprovação do pagamento através da apresentação de cheques nominiais, conforme orientação contida no Manual da DIRPF.

Afirma que as declarações subscritas pelos profissionais não podem ser desconsideradas, na medida em que foram prestadas sob a responsabilidade de seus graus, sendo certo que as despesas declaradas foram conseqüências óbvias dos serviços declarados.

Por fim, diz que a não aceitação da comprovação de despesas efetuadas encontra-se totalmente divorciada da realidade fática e ofende o princípio constitucional da ampla defesa em detrimento de seu direito como cidadão.

Pede o cancelamento do débito fiscal reclamado

Quando da apreciação do caso, em sessão de 15 de dezembro de 2009, a 9ª Turma da DRJ em São Paulo II (SP) julgou a impugnação improcedente (fls. 69/74), conforme ementa do acórdão nº 17-37.161 - 9ª Turma da DRJ/SP2, a seguir reproduzida (fl. 69):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004

Ementa

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual do contribuinte está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, podendo ser exigida a demonstração do efetivo pagamento e prestação do Serviço.

Impugnação improcedente

Crédito Tributário Mantido

Devidamente intimado da decisão da DRJ em 12/1/2010 (AR de fl. 78), o contribuinte interpôs recurso voluntário em 5/2/2010 (fls. 79/95), com os seguintes argumentos:

### **1. OS FATOS**

1.1 O IMPUGNANTE deduziu, na sua DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - IRPF correspondente ao ano-calendário de 2003, valores referentes a despesas médicas, pelas quais foi intimado, pelo TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL de 15/01/2008, a apresentar os “comprovantes da efetividade da prestação dos serviços (orçamento, ficha médica, exames, relatórios, etc) e do desembolso (tais como cópia de cheque, boleto bancário, extrato bancário demonstrando saques efetuados, etc), referente aos pagamentos informados como efetuados, em 2003, a: Andréa Gravina Oliveri Homenko; Luciana de Giulio; Luciana Cabral Vasques; e Débora S. de Oliveira Persson, relativos a despesas médicas declaradas na DIRPF 2004 (art. 73 do RIR/99)”.

1.2 Em resposta ao citado TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL, o IMPUGNANTE apresentou os comprovantes solicitados, o que não impediu a D. Fiscalização de efetuar a glosa das despesas efetuadas, no montante de R\$ 18.000,00, com exigência do IRPF, no importe de R\$ 3.964,01, e da multa de 75%, na quantia de R\$ 2.973,01.

1.3 Ou seja, não obstante tenha o IMPUGNANTE comprovado, por meio de recibos revestidos de todas as formalidades exigidas pela lei, as despesas médicas, a autoridade tributária houve por bem glosar, do montante deduzido, o importe de R\$ 18.000,00, sob o pretexto de não ter sido comprovada a efetividade da prestação do serviço, assim como pela não comprovação do desembolso dos valores declarados, do que decorreu a elaboração de NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO, subscrita pelo Sr. DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM SANTOS.

1.4 Inconformado com a exigência, posto que atentatória ao seu direito, o RECORRENTE impugnou-a administrativamente perante a DRF DE JULGAMENTO EM SÃO PAULO, argumentando que cumpriu as instruções constante da própria “DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL DO IRPF (Ajuda para Pagamentos - Despesas Médicas)”, no sentido de que “As despesas médicas são comprovadas mediante documentos contendo o nome, o endereço e o número de inscrição no CPF ou no CNPJ do beneficiário dos pagamentos, podendo ser substituídos por cheque nominativo ao beneficiário, de sua própria emissão, do cônjuge ou do dependente”.

(...)

### **2. O DIREITO.**

#### **2.1 A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA E A JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA SOBRE A DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS MÉDICAS**

Reproduz os artigos 73 e 80 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/1999) e o artigo 46 da Instrução Normativa SRF n.º 15 de 8 de fevereiro de 2001.

2.1.4 Como se observa, a única exigência que a legislação tributária, acima reproduzida, impõe para a dedutibilidade da despesa realizada é a apresentação de comprovante de pagamento onde esteja especificado o nome e o número de inscrição no CPF do seu beneficiário, isto com vistas, por evidente, a permitir que a autoridade administrativa verifique a efetividade da prestação do serviço (já que pode ser falso o comprovante de pagamento apresentado), como também apure se o respectivo valor foi submetido à tributação pelo seu beneficiário.

2.1.5 De outra parte, não se vê, nessa legislação, dispositivo determinando que o valor da despesa somente poderá ser deduzido desde que o contribuinte efetue o seu pagamento por meio de cheque, ou por meio bancário, caracterizando, tal exigência, conceito subjetivo de parte de quem a faz, que não encontra amparo na lei. Aliás, somente na hipótese em que o beneficiário do rendimento se recuse a fornecer recibo é que a lei exige o cheque nominal para comprovar o respectivo pagamento.

2.1.6 Com efeito, é pacífica e torrencial a jurisprudência administrativa sobre a matéria, como se pode ver nas ementas a seguir transcritas:

(...)

2.1.7 Ou seja, não pode o funcionário público, porque suspeita de tudo e de todos, criar óbices à efetiva dedução da despesa realizada, exceto, por evidente, na hipótese em que sejam falsos os comprovantes de pagamento, ou que o profissional apontado como prestador do serviço negue que os emitiu, circunstância essa, por certo, aqui inócua.

2.1.8 Aliás, no caso, o RECORRENTE tem conhecimento de que os aludidos profissionais não foram indagados pela Fiscalização se, efetivamente, emitiram os recibos a ela apresentados, ou se prestou os serviços profissionais cobrados, ou ainda se os valores deles constantes foram incluídos entre as receitas que declararam naquele ano de 2003.

2.1.9 Por outro lado, a intimação para o que o RECORRENTE comprovasse a "... efetividade da prestação dos serviços (orçamento, ficha médica, exames, relatórios, etc) e de desembolso (tais como cópia de cheque, boleto bancário, extrato bancário demonstrando saques efetuados, etc) ...", é providência admitida apenas na hipótese em que existam fundadas suspeitas no sentido de que o serviço não tenha sido efetivamente prestado, consoante se vê nas seguintes decisões:

(...)

2.1.10 No presente caso, a autoridade administrativa autuante não colocou em dúvida a autenticidade dos recibos apresentados, limitando-se, apenas, mediante meras presunções simples, e com fundamento em conceitos puramente pessoais, em criar óbices à efetiva apuração da base de cálculo do tributo, a qual somente pode ser fixada por lei, nos termos do artigo 97, IV, do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL ("Somente a lei pode estabelecer: (...); IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ..."), como mencionado no ACÓRDÃO N.º 104-17.358, reproduzido no SUBITEM 2.1.6, acima.

## **2.2 A PRESUNÇÃO DE VERACIDADE DOS ESCLARECIMENTOS PRESTADOS PELO CONTRIBUINTE.**

2.2.1 O RECORRENTE, na DIRPF que apresentou, declarou ter-se valido dos serviços dos profissionais ali relacionados, aos quais efetuou pagamentos no decorrer do ano-calendário de 2003 e para os quais a autoridade administrativa exigiu comprovação, o que fez mediante a apresentação dos recibos respectivos e "DECLARAÇÕES" por eles firmadas, que foram recusados por essa mesma autoridade, sob a alegação da não comprovação nos termos exigidos na intimação, da efetiva prestação dos serviços.

2.2.2 Ora, na medida em que o RECORRENTE apresentou, com vistas a essa comprovação, o documento previsto na legislação tributária, não poderia a referida

autoridade administrativa recusá-lo, exceto na hipótese em que provasse que eram inválidos ou viciados.

(...)

2.2.3 Do exposto, resta evidente que o ônus da prova da inveracidade, seja quanto aos «fatos registrados na contabilidade da pessoa jurídica, seja quanto àqueles apontados na declaração de Imposto de Renda da pessoa física, incumbe à autoridade administrativa, exceto nos casos em que a lei tenha instaurado presunções a favor do Fisco. (...)

2.2.4 Pois bem, como presunções legais previstas na legislação tributária, temos, por exemplo, aquelas referentes (a) ao saldo credor de caixa, (b) à manutenção, no passivo, de obrigações já pagas (“passivo fictício”), (c) o depósito bancário sem origem comprovada (LEIS N.ºS. 8.021/91 e 9.430/96), e (d) a distribuição disfarçada de lucros. .

2.2.5 No entanto, no que diz respeito às despesas médicas, diferentemente do que pretendeu a autoridade administrativa, a legislação de regência não estabeleceu uma presunção em favor do FISCO: ao contrário, o fez em favor do contribuinte, ao exigir que, em face de documento que preenche os requisitos do artigo 80 do RIR/99 e do artigo 46 da INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N.º 15/2001 (v. SUBITENS 2.1.2 e 2.1.3, supra), apresentado pelo contribuinte, ao FISCO compete provar que são falsos ou que não refletem serviço efetivamente prestado.

2.2.6 Ou seja, inexistindo presunção legal em favor do FISCO, mas sim a presunção de veracidade estabelecida em favor do contribuinte, consubstanciada nas disposições do artigo 894, § 1º, do RIR/94 (artigo 845, § 1º, do RIR/99), no sentido de que “os esclarecimentos prestados somente poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão”, verifica-se a completa impossibilidade de a autoridade administrativa negar validade aos recibos apresentados, posto que não aponta os vícios ou nulidades neles constantes, conforme também o entendimento da jurisprudência administrativa, refletido nas decisões transcritas no SUBITEM 2.1.6, anterior.

2.2.7 Aliás, não obstante dita presunção de veracidade existir desde 1943, pode-se afirmar que é o dispositivo legal menos observado pela autoridade administrativa, na sua eterna persecução dos interesses do Fisco, que somente admite a existência de presunções legais em seu favor, e nunca aquelas favoráveis ao administrado.

### **2.3 A DECISÃO RECORRIDA E A INVALIDADE DO QUE NELA SE CONTÉM.**

2.3.1 Não obstante a argumentação acima exposta, a Relatora do acórdão recorrido, com vistas a justificar a manutenção do lançamento tributário realizado, depois de transcrever as disposições do artigo 73 do RIR/99, assim expõe, às fls. 68, *in fine*:

“Depreende-se dos dispositivos transcritos que o direito à dedução das despesas médicas na declaração está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e restringe-se aos pagamentos efetuados pelos contribuintes, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

Esta norma, no entanto, não dá aos tais comprovantes, ainda que presentes todas estas formalidades, valor probante absoluto. A apresentação de recibos com nome e endereço do emitente tem potencialidade probatória relativa e esta deve ser limitada por todos os outros elementos de convicção coletados pela fiscalização no decorrer da ação fiscal. Dessa forma, havendo nos autos indícios que possam trazer dúvidas quanto à veracidade das informações contidas nos recibos, mesmo que estes contenham todos os requisitos formais exigidos, o § 3º, do artigo 11, do Decreto-lei n.º 5.844/1943 permite que a fis-calização exija provas complementares àquela descritas pela Lei n.º 9.250/1995.” (sublinhamos)

2.3.2 Data venia, não procedem tais razões de decidir, mesmo porque a I. Relatora não aponta quais os indícios, existentes nos autos, “que possam trazer dúvidas quanto à veracidade das informações contidas nos recibos”. Aliás, quanto a esse aspecto, a própria DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM SÃO

PAULO II, por sua 11ª TURMA, em recentíssima decisão, proferida no ACÓRDÃO Nº 17-35.286 (cópia anexa – doc nº 02), ao examinar as disposições do artigo 73 do RIR/99, assim se manifestou (fls. 60):

“Por força dos dispositivos transcritos, a autoridade fiscal pode exigir que o contribuinte apresente, além dos simples recibos emitidos pelo profissional, documentos que comprovem o efetivo desembolso dos valores, ou até mesmo documentos que comprovem os procedimentos médicos realizados.

Entretanto, há que se ponderar que a exigência dessas provas complementares deve ser devidamente fundamentada pela autoridade fiscal e só pode ser feita se houver fundadas razões para que os recibos apresentados pelo contribuinte sejam considerados inidôneos.

Assim, os recibos regularmente emitidos pelo profissional, em princípio, fazem prova das despesas médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda, cabendo à fiscalização, se não quiser aceitá-los, o ônus de provar sua imprestabilidade.

Nesse sentido é a determinação contida no art. 845, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99, *in verbis*:

§ 1º Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 79, § 1º).”

2.3.3 No presente caso, verifica-se que tanto a Fiscalização quanto a I. Relatora do acórdão ora recorrido não indicaram os motivos para a exigência de comprovação do efetivo desembolso dos valores deduzidos, como também não apontaram a existência de vícios nos recibos apresentados pelo RECORRENTE, como, igualmente, não indicaram quaisquer fatos que possam amparar a afirmação de que os recibos não são idôneos para comprovação de despesas médicas.

2.3.4 Mais adiante (fls. 70), visando a manutenção da exigência tributária a qualquer preço, a I. Relatora expõe que

“Nos dez recibos emitidos pela odontóloga Luciana Di Giulio (fls. 36/39) sequer consta o endereço profissional, contrariando o disposto no inciso III, § 2º, art. 8º da Lei nº 9.250, de 1995, sem contar que nesses mesmos recibos não consta qual o tratamento realizado ao paciente.”

2.3.5 Ora, em primeiro lugar, a legislação de regência não exige que, do recibo nela mencionado, conste a descrição dos serviços prestados pelo profissional. Depois, no que diz respeito à ausência do endereço profissional da cirurgiã-dentista LUCIANA DI GIULIO, esquece-se a I. Relatora que, para a identificação do profissional prestador dos serviços, o essencial é a indicação do número da sua inscrição no CADASTRO DA PESSOA FÍSICA - CPF, informação essa imutável, o que não ocorre com o endereço profissional.

2.3.6 De qualquer forma, cumpre salientar que, na “DECLARAÇÃO” fornecida pela referida profissional, datada de 28/01/2008, anexada aos esclarecimentos prestados pelo RECORRENTE, por força do “TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL” de 15/01/2008, constam, impressos, os seus endereços profissionais, quais sejam, na Rua XV de Novembro nº 260, conjunto 56, Centro, São Vicente, SP, e na Rua Goiás nº 225, conjunto 82, Gonzaga, Santos.

### **3. CONCLUSÃO E REQUERIMENTO.**

3.1 Como se viu, as autoridades lançadora e julgadora, ao exigirem a comprovação do “desembolso” (cópia de cheque, extratos, boleto bancário), agredem frontalmente o princípio da legalidade (“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”), previsto no artigo 5º, II, da CF/88, posto que inexistente lei impondo tal obrigação.

3.2 Depois, na medida em que nenhuma suspeita foi levantada quando à idoneidade dos recibos apresentados, a exigência de provar a “efetividade da prestação do serviço” (exames, orçamentos, etc.) vulnera o princípio do direito à intimidade (“são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, ...”), de que trata o artigo 5º, X, da CF/88, que dizem respeito, unicamente, à esfera médico/ paciente.

3.3 Desse modo, requer o RECORRENTE, por ser medida da mais alta justiça, que seja provido o presente recurso, para fins de cancelamento do auto de infração lavrado, referido ao ano-calendário de 2003, exercício de 2004.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

No recurso apresentado o contribuinte insurge-se, em suma, em relação: i) ao fato das autoridades lançadora e julgadora exigirem a comprovação do desembolso das despesas médicas glosadas, sob o argumento de violação ao princípio da legalidade e ii) à exigência de provar a “efetividade da prestação do serviço” ofende o princípio do direito à intimidade de que trata o artigo 5º, X da CF/1988.

O texto base que define o direito da dedução do imposto e a correspondente comprovação para efeito da obtenção do benefício está contido no inciso II, alínea “a”, § 2º do artigo 8º da Lei nº 9.250 de 1995, regulamentado no artigo 80 do Decreto nº 3.000 de 1999 (RIR/99), vigentes à época dos fatos, reproduzidos abaixo:

### **Lei nº 9.250 de 26 de dezembro 1995.**

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

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

(...)

§ 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;

V – no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

(...)

### **Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999**

#### **Despesas Médicas**

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):

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;(grifos nossos)

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

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

§ 2º Na hipótese de pagamentos realizados no exterior, a conversão em moeda nacional será feita mediante 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.

§ 3º Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais.

§ 4º As despesas de internação em estabelecimento para tratamento geriátrico só poderão ser deduzidas se o referido estabelecimento for qualificado como hospital, nos termos da legislação específica.

§ 5º As despesas médicas dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo da declaração de rendimentos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).

Nos termos do disposto no artigo 73 do Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999, vigente à época dos fatos:

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).

(...)

Depreende-se dos referidos diplomas legais que o direito à dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e restringe-se aos pagamentos efetuados pelos contribuintes, relativos a tratamento próprio e a de seus dependentes.

A inversão legal do ônus da prova, transfere para o contribuinte a obrigação de comprovação e justificação das deduções, cujo descumprimento acarreta o não cabimento das deduções pleiteadas. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, não bastando a disponibilidade de simples recibos ou declaração dos profissionais que teriam supostamente prestado os serviços. As deduções submetem-se a duas condições objetivas: efetividade da prestação do serviço e onerosidade. A ausência de um desses requisitos impede a fruição do benefício fiscal.

A decisão de primeira instância manteve a glosa das despesas médicas, sob o seguinte argumento (fls. 72/73):

(...)

É de se ter em conta, ao examinar esta questão, que a comprovação de despesas médicas por meio de recibos emitidos por profissionais de saúde é muito frágil. A apresentação de recibos, em muitos casos, deve servir apenas como ponto de partida para a comprovação das despesas declaradas, não podendo a autoridade fiscal se satisfazer somente com estes documentos.

A prova definitiva e incontestável da despesa médica é feita com a apresentação de documentos que comprovem não só a efetividade do pagamento, mediante cópia de cheques nominativos e de extratos bancários, mas também a realização dos serviços prestados pelos profissionais. O recibo é apenas uma prova simples que pode ser contestada por diversos elementos coletados no decorrer da ação fiscal.

Como se vê, o ônus da prova recai sobre aquele de cujo benefício se aproveita. Cabe assim, 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.

Prova que deve estar amparada em documentos hábeis e idôneos, de modo a comprovar cabal e inequivocamente o que foi declarado/pleiteado.

É este, também, o entendimento da jurisprudência administrativa:

(...)

No caso vertente, foi efetuada glosa das deduções de despesas médicas, relativas ao ano-calendário 2003, em face da falta da comprovação da efetividade da prestação dos serviços e do desembolso, conforme Termo de Intimação Fiscal (fl. 3), abaixo transcrito, relacionadas aos profissionais ali citados, tendo o contribuinte apenas informado que os pagamentos foram efetuados de forma parcelada em dinheiro e com cheques não nominais ou cruzados, dificultando sobremaneira a comprovação do efetivo pagamento aos profissionais prestadores do serviço, conforme solicitado pela auditoria fiscal:

“Comprovação da efetividade da prestação dos serviços (orçamento, ficha médica, exames, relatórios, etc) e do desembolso (tais como cópia de cheque, boleto bancário, extrato bancário demonstrando saques efetuados, etc) referente

aos pagamentos informados como efetuados, em 2003, a: Andréa Gravina Olivieri Homenko, Luciana di Giulio, Luciana Cabral Vasques, e Débora S. de Oliveira Persson, relativos a despesas médicas declaradas na DIRPF 2004 (art. 73 do RIR/99). "

Com a defesa, nada trouxe de novo, insurgindo-se quanto a não aceitação dos comprovantes já apresentados, sob a alegação de que todos os recibos atendem às exigências legais e não haveria a necessidade da comprovação do pagamento.

Os recibos odontológicos constantes dos autos são insuficientes para comprovar a efetividade do desembolso dos valores pleiteados a título de dedução. O contribuinte utilizou-se, no ano de 2003, de quatro profissionais da mesma área (odontólogas), algumas concomitantemente em alguns meses do ano (para alguns meses foram emitidos até dois recibos), de valores expressivos e continuados.

Nos dez recibos emitidos pela odontóloga Luciana Di Giulio (fls. 36/39) sequer consta o endereço da profissional, contrariando o disposto no inciso III, § 2º, art. 8º da Lei nº 9.250, de 1995, sem contar que nesses mesmos recibos não consta qual o tratamento realizado ao paciente. Quanto aos demais recibos emitidos pelas também odontólogas Luciana Cabral Vasques (fl. 35), Débora S. de Oliveira Persson (fls. 40/41), Andréa Gravina Olivieri (fls. 50/52), neles consta uma descrição muito sucinta do tratamento que foi prestado ao paciente ("tratamento odontológico").

No tocante às declarações prestadas pelas profissionais Andréa Gravina Olivieri Homenko, Luciana Di Giulio, Luciana Cabral Vasques, e Débora S. de Oliveira Persson (fls. 5/7, 10), confirmando que foram realizados tratamentos odontológicos supostamente realizados no interessado, ao longo dos meses do ano-calendário 2003, vê-se que as declarações foram emitidas em 2008, provavelmente a pedido do impugnante, mas não vieram acompanhadas de quaisquer outros documentos produzidos em momento anterior ao início do procedimento de fiscalização (orçamento, ficha dentária, exames, relatórios, etc), fato que, se comprovado, emprestaria forte natureza probatória ao documento. Referidas declarações constituem apenas elemento adicional na formação do convencimento quanto à existência ou não de alguma prestação de serviço odontológico ao contribuinte.

Em contrapartida, no aspecto questionado pela fiscalização - comprovação do efetivo desembolso de valores pelo contribuinte autuado -, tais declarações não constituem elemento inequívoco de prova, posto que não se revestem de formalidade alguma no que se refere aos valores indicados nos recibos. Imprestáveis, portanto, para comprovação de efetivo desembolso de valores.

O contribuinte deve ter em conta que o pagamento de despesa médica não envolve apenas ele e o profissional de saúde, mas também o Fisco - caso haja intenção de se beneficiar desta dedução na declaração de rendimentos - e, por isso, deve se acautelar na guarda de elementos de prova da efetividade do pagamento e do serviço.

Assim sendo, mantemos a glosa, visto que insatisfatória a alegação do contribuinte de que os recibos por si só comprovariam a despesa médica incorrida, uma vez que o mesmo foi formalmente intimado a comprovar o efetivo pagamento feito às profissionais.

(...)

Como visto, apesar de regularmente intimado a comprovar a efetiva prestação dos serviços e o pagamento das despesas médicas pleiteadas na declaração de ajuste anual (fls. 57/58), o contribuinte deixou de atender ao solicitado, motivo pelo qual foram glosadas tais despesas. Com a impugnação e com o recurso voluntário novamente não apresentou tal comprovação, não se desincumbindo do ônus probatório, nos termos do artigo 373 da Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).

Quanto às alegações acerca da violação aos princípios constitucionais e do caráter confiscatório da multa, aplica-se o disposto na Súmula CARF n.º 2, de observância obrigatória por seus Conselheiros: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

### **Jurisprudência e decisões administrativas**

No que concerne à interpretação da legislação e ao entendimento jurisprudencial indicado pelo Recorrente, nos termos do artigo 100 do Código Tributário Nacional (CTN), somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso.

No presente caso, as decisões administrativas trazidas aos autos não estão amparadas por lei para se tornar normas complementares, portanto, mesmo que reiteradas, as referidas decisões não têm efeito vinculante.

Além disso, cabe ao conselheiro do CARF o dever de observância obrigatória das súmulas de jurisprudência uniforme, consoante disposição contida no artigo 72 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015:

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Diante do exposto, a jurisprudência trazida aos autos pelo Recorrente não vincula este julgamento na esfera administrativa.

Assim, em que pesem as alegações do Recorrente, todavia o acórdão recorrido não merece reparo, devendo, nesse sentido, ser mantido o lançamento, na forma decidida pelo juízo *a quo*.

### **Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, voto em negar provimento ao recurso voluntário.

Débora Fófano dos Santos