



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

**Processo nº** 11618.002111/2006-12  
**Recurso nº** 504.056 Voluntário  
**Acórdão nº** **2801-01.928 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 30 de setembro de 2011  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** TANIA MARIA GAMBARRA DE BARROS MOREIRA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2003

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO. DOCUMENTAÇÃO  
COMPROBATÓRIA.

No caso de dúvida quanto à autenticidade dos recibos e declarações apresentadas, devem ser carreados aos autos outros elementos de prova, tais como exames, laudos, comprovantes de pagamentos, para que as despesas médicas declaradas possam ser consideradas dedutíveis.

DESPESAS MÉDICAS. PAGAMENTO EM ESPÉCIE. COMPROVAÇÃO.

Para que sejam considerados comprovados os pagamentos em espécie referentes a despesas médicas, faz-se necessário comprovar a existência de que saques efetuados nas contas bancárias sejam contemporâneos à emissão dos recibos e que haja compatibilidade entre os valores sacados e aqueles contidos nos documentos.

PROVA. APRECIÇÃO PELO JULGADOR.

Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. VIOLAÇÃO. APRECIÇÃO.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Dessa forma não lhe cabe apreciar alegações de violação a princípios constitucionais que tenham por objetivo afastar a aplicação da lei tributária.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas não constituem normas complementares do Direito Tributário, posto que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual só produzem efeitos entre as partes envolvidas, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Ausente o Conselheiro Luiz Cláudio Farina Ventrilho.

*Assinado digitalmente*

Antônio de Pádua Athayde Magalhães - Presidente.

*Assinado digitalmente*

Walter Reinaldo Falcão Lima - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Antônio de Pádua Athayde Magalhães, Amarylles Reinaldi e Henriques Resende, Carlos César Quadros Pierre, Walter Reinaldo Falcão Lima e Sandro Machado dos Reis.

## Relatório

### AUTUAÇÃO

Por intermédio do Termo de Intimação de fls. 06, foi solicitada à contribuinte a apresentação dos documentos abaixo descritos, relativos à sua Declaração de Ajuste Anual - DAA do IRPF relativa ao exercício 2003, ano-calendário 2002:

- “1 -Comprovantes de Rendimentos Tributáveis;*
- 2 -Comprovantes de Pagamento à Previdência Oficial;*
- 3 - Comprovantes de Pagamento à Previdência Privada;*
- 4 -Comprovante de despesas médicas”*

Tendo em vista o não atendimento da solicitação acima descrita, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 32/37, relativo à Declaração de Ajuste Anual-DAA do Imposto de Renda Pessoa Física do exercício 2003, ano-calendário 2002, decorrente da glosa total das despesas médicas, no valor de R\$ 22.570,00, conforme descrição dos fatos do respectivo auto, abaixo reproduzida:

*“Dedução indevida a título de despesas médicas. Contribuinte mudou de endereço e não foi localizada pelos Correios. Foi intimada por Edital, e não foram apresentados os comprovantes solicitados.”*

Foi apurado um imposto suplementar de R\$ 7.526,28, mais acréscimos legais.

### IMPUGNAÇÃO

Cientificada do lançamento, a interessada apresentou a impugnação de fls. 01/02, juntamente com os documentos de fls. 03/31, alegando que não recebeu Termo de

Intimação para apresentar comprovantes e requereu a juntada dos comprovantes referentes à dedução das despesas médicas.

### ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A DRJ/Recife-PE julgou o lançamento procedente em parte (fls. 57/62), sendo oportuno transcrever trechos do voto do relator do respectivo aresto, que fundamenta a decisão:

*“Salienta-se que, ante o valor das deduções pleiteadas, cabe ao Fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 11, § 4º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943. A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados.*

*No presente caso, a Impugnante anexou os seguintes documentos para comprovar as prestações de serviço:*

*- Dra. Ana Catarina Pimentel Lucena — três recibos referentes a tratamento psicoterápico no ano de 2002 nos seguintes valores: R\$ 2.498,00, R\$ 1.450,00 e R\$ 4.400,00, resultando no valor total de R\$ 8.348,00 (fls. 07/09). Observa-se que não constam a indicação do beneficiário do tratamento nem o endereço do local da prestação do serviço, apenas citando como local a cidade do Recife. Dessa forma, não são aceitos estes recibos como comprovantes do efetivo pagamento das despesas médicas;*

*- Dra. Rita de Cássia B. L. de Albuquerque — um recibo referente a tratamento psicoterápico no ano de 2002 no valor de R\$ 862,00 (fls. 10). Observa-se que não constam a indicação do beneficiário do tratamento nem o endereço do local da prestação do serviço, sequer especifica a cidade. Dessa forma, não é aceito este recibo como comprovante do efetivo pagamento da despesa médica;*

*- Dra. Josefa Gerlane de Lira Chacon — um recibo referente a tratamento psicoterápico no ano de 2002 no valor total de R\$ 13.000,00 (fls. 11). Observa-se que não constam a indicação do beneficiário do tratamento nem o endereço do local da prestação do serviço, apenas citando como local a cidade de João Pessoa. Dessa forma, não é aceito este recibo como comprovante do efetivo pagamento da despesa médica;*

*- UNIMED — comprovante de pagamento, emitido pela Fundação Saelpa de Seguridade Social — FUNASA, no valor total de R\$ 5.158,29 (fls. 12/16). Considera-se esta despesa médica dedutível mediante comprovação do efetivo pagamento por meio de documento idôneo.*

*Deve-se esclarecer, ainda, que em relação aos recibos emitidos por Dra. Ana Catarina Pimentel Lucena, Dra. Rita de Cássia B. L. de Albuquerque e Dra. Josefa Gerlane de Lira Chacon, no entanto, para que sejam aceitas as deduções de despesas*

*médicas não basta a disponibilidade de um simples recibo ou declaração, sem vinculação do pagamento ou da efetiva prestação do serviço, sobretudo quando se tratam de despesas na declaração que totalizam valores expressivos, no caso R\$ 27.368,29, quando a contribuinte teve como rendimentos tributáveis o valor total de R\$ 66.398,28. Caberia à contribuinte apresentar demais elementos de prova com o intuito de demonstrar a efetiva prestação dos serviços.*

*Nesse sentido, o art. 80, inciso III, do RIR/1999, também prevê que a dedutibilidade das despesas médicas está condicionada à especificação e comprovação dos pagamentos efetuados:*

*"Art. 80(...)*

*III) limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas – CPF (art. 34) ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC (art. 176) de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento". (grifei).*

*Portanto, revela-se equivocado o entendimento de que os recibos são suficientes e hábeis para comprovação dos pagamentos e das deduções pleiteadas. Esta não é a correta interpretação do dispositivo. A indicação de que o recibo deve conter o nome, endereço e número do CPF ou CNPJ de quem prestou o serviço refere-se apenas aos dados que devem constar na declaração de ajuste. Dados estes baseados na documentação.*

*A tônica do dispositivo é a especificação e comprovação dos pagamentos, e isso também o autuado não demonstrou com relação aos recibos apontados em sua defesa. Tanto que admite o cheque nominativo como documento comprobatório, por ser prova cabal de transferência de numerários entre pessoas.*

*A necessidade de comprovação da efetiva prestação dos serviços, bem como do efetivo desembolso dos valores mostram-se necessárias em face das circunstâncias presentes nos autos. Entretanto, a não comprovação à autoridade tributária da efetividade do gasto, e na falta das provas de saída do recurso financeiro, cuja destinação deve ser coincidente - com o fim utilizado, as despesas foram corretamente glosadas. Aliás, nem por ocasião da defesa, tais provas foram trazidas aos autos.*

*Assim, consideram-se comprovadas as despesas médicas referentes a UNIMED no valor de R\$ 5.158,29, tendo sido correta a glosa das demais despesas médicas efetuadas pela autoridade fiscal, resultando no Auto de Infração ora em julgamento."*

RECURSO AO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS  
FISCAIS (CARF)

Cientificada da decisão de primeira instância em 02/07/09, fls. 60, a interessada apresentou, em 29/07/09, o Recurso de fls. 63/84, juntamente com os documentos de fls. 85/187, em que alega, em síntese, o seguinte:

- a) não ser válida a intimação expedida por edital, solicitando a apresentação de documentos relacionados à declaração de ajuste anual do exercício 2003, ano-calendário 2002, pelo fato de a intimação via postal ter sido remetida para endereço que não era o seu. Ressalta que havia recebido correspondências anteriores da Receita Federal para seu endereço correto e que este foi informado nas declarações de ajuste anual posteriores a 2000;
- b) em 1970 seu esposo foi assassinado, deixando cinco menores sob sua guarda, o que gerou problemas psicológicos nela e em seus filhos, além de outras enfermidades, afirmando ser portadora de stress pós-traumático, conforme documento de fls. 155/157 (sic);
- c) os recibos apresentados para comprovar as despesas médicas retratam a fidelidade dos fatos que aconteceram quando necessitou da prestação dos serviços dos respectivos profissionais;
- d) não concorda com a valoração, pela DRJ/Recife-PE, dos recibos emitidos pelas Dras. Ana Catarina Pimentel Lucena, Rita de Cássia B. L. de Albuquerque e Josefa Gerlane de Lira Chacon, alegando que as informações contidas em tais documentos satisfazem todas as exigências da legislação pertinente;
- e) no processo administrativo nº 11618.004942/2006-29 foi apreciado recibo emitido pela Dra. Josefa Gerlane de Lira Chacon, com as mesmas características dos recibos juntados a estes autos, e naquela situação aquele documento foi aceito como comprovante de despesas médicas;
- f) questiona a vinculação entre o total das despesas médicas declaradas com os rendimentos tributáveis, afirmando ser possível, inclusive, realizar gastos maiores que aqueles declarados, posto que não há limites para deduções de despesas médicas;
- g) os pagamentos foram efetuados em moeda corrente e a exigência para comprová-los é descabida e improcedente, ressaltando que não há lei que obrigue que tais pagamentos sejam feitos por meio de cheques;
- h) a Receita Federal possui todos os meios necessários para verificar se foram efetuados os pagamentos aos profissionais discriminados na alínea anterior;
- i) somente na falta de documentação é que se pode exigir a comprovação dos pagamentos efetuados, no caso de despesas médicas. Aduz que os recibos apresentados comprovam a realização dos gastos;

- j) para fundamentar sua defesa, cita os arts. 333 e 334, do Código de Processo Civil, que tratam, respectivamente, do ônus da prova e da prova dos fatos;
- k) a autoridade lançadora não observou os princípios da legalidade, da moralidade, da igualdade, da impessoalidade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório e do julgamento objetivo;

Diante do exposto acima requer a improcedência do lançamento.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Walter Reinaldo Falcão Lima

O recurso é tempestivo e atende as demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Cumprir informar, inicialmente, que o Termo de Intimação de fls. 06 foi encaminhado para o endereço correto da contribuinte, Rua Golfo de Biscaia, 119, apto.101, Intermare, em Recife, como pode ser constatado pelo documento anexado às fls. 06. Assim, tudo indica que a informação acerca da mudança de endereço foi prestada à Receita Federal pelos Correios, que, por sua vez, deve tê-la obtido da pessoa responsável pelo recebimento de correspondências no endereço da interessada.

Vale dizer que este Conselho, por meio da Súmula CARF nº 9, pacificou o entendimento de que é válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário. Dessa forma a responsabilidade pela informação de que a contribuinte havia mudado de endereço, provavelmente prestada pelo recebedor da correspondência, que motivou o seu não recebimento, não pode ser atribuída ao Fisco, cabendo ressaltar que este procurou acautelar-se, ao promover a intimação por edital.

É importante destacar que, embora a interessada não tenha recebido o citado Termo, tal fato não acarretou prejuízo à sua defesa, haja vista que apresentou impugnação tempestiva ao auto de infração e, posteriormente, recurso voluntário.

No que diz respeito à dedução de despesas médicas da base de cálculo do imposto devido, sua previsão legal está contida no art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, *in verbis*:

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

*(...).*

*II - das deduções relativas:*

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

*(...).*

*§ 2º O disposto na alínea “a” do inciso II:*

*(...).*

*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.”*

Foi a lei, mais precisamente o Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º, que expressamente determinou que o contribuinte pode ser instado a comprovar ou justificar as deduções, deslocando para ele o ônus probatório, sendo que o § 4º daquele mesmo artigo previu a glosa das deduções, sem a audiência do contribuinte, quando forem exageradas ou não forem cabíveis. O referido dispositivo constitui a matriz legal do art. 73 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999:

*“Art.73.Todas as deduções estão sujeitas à 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).”*

*(grifo meu)*

No presente caso as despesas médicas foram glosadas em virtude de a contribuinte não ter atendido à intimação para apresentar os respectivos comprovantes. Posteriormente, quando da impugnação, a interessada anexou como comprovantes de despesas médicas os documentos de fls. 07/16, que foram apreciados pela DRJ/Brasília, tendo sido restabelecidas somente as despesas pagas à Unimed (documentos de fls. 12/16), no montante de R\$ 5.158,29.

Juntamente com o recurso voluntário, a recorrente anexou novos documentos para fins de comprovação das despesas médicas, sendo dois recibos (fls. 104/105), vários exames médicos (fls. 108/157), atestado médico (fls. 159), além dos recibos apresentados anteriormente (fls. 169/173). Embora o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 estabeleça que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que seja comprovada a ocorrência de quaisquer das hipóteses previstas naquele parágrafo, o que não foi feito pela recorrente, entendo que, neste caso, o princípio da verdade material deve prevalecer sobre o dispositivo legal citado, tendo em vista o disposto no art. 8º da Lei nº 9.250/95, que trata da apuração da base de cálculo do imposto devido, que admite como deduções as despesas devidamente comprovadas. Por conseguinte apreciarei tais documentos.

Vale lembrar que, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/72, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção. Assim, com base nesse dispositivo legal, analisarei os documentos carreados aos autos para verificar se são suficientes para comprovar as despesas médicas glosadas.

Em princípio, admite-se como prova idônea da dedução a título de despesas médicas os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado, que contenham todas as indicações indispensáveis à identificação de quem efetuou o pagamento, em que data, referente ao tratamento de qual paciente, bem como a indicação do nome, endereço, CPF ou CNPJ do emitente. Todavia, a apresentação dos recibos não impede que se exija que o contribuinte comprove ou justifique a dedução declarada por meio de outros elementos, tais como exames, laudos ou comprovantes dos respectivos pagamentos, haja vista o disposto no art. 73 do RIR/99.

No caso em apreço o contribuinte declarou como despesas médicas o montante correspondente a 41% de seus rendimentos tributáveis, sendo que a glosa remanescente de tais despesas representa 33% daqueles rendimentos. Ou seja, são valores extremamente elevados, que suscitam dúvidas quanto à veracidade dos gastos declarados, necessitando, assim, de um conjunto probatório mais robusto para comprovar a efetividade a dos serviços prestados ou dos correspondentes pagamentos, tais como exames, laudos, cópia de cheques, para que as citadas despesas possam ser consideradas passíveis de dedução. Nesta situação venho mantendo o entendimento de que somente recibos emitidos pelos prestadores de serviços, tais como aqueles juntados às fls. 07/11, não são suficientes como prova das despesas médicas declaradas. Assim caberia à recorrente demonstrar que os serviços foram efetivamente prestados e/ou os valores foram realmente pagos, e isso não ocorreu, como será demonstrado a seguir.

Cumprasse assinalar que os documentos juntados às fls. 108/157 referem-se a exames do coração, sendo que as despesas médicas glosadas são relativas a tratamento psicoterápico (fls. 07/11), logo não servem para comprovar a efetividade de tais despesas.

Os recibos anexados às fls. 104/105 são datados de 2001, portanto, sequer podem ser apreciados neste processo, que se refere a auto de infração relativo à declaração de ajuste anual do exercício 2003, ano-calendário 2002.

O documento de fls. 159, apesar de atestar que a recorrente submeteu-se a tratamento psiquiátrico, por ser portadora da enfermidade enquadrada no CID-10 com o código F-43.1 (reação de estresse pós-traumático), informa que o tratamento ocorreu no período de 1971 a 1975, tendo recebido alta em 1975. Logo não se presta a comprovar tratamento



psicoterápico declarado como sendo realizado em 2002. Vale dizer que o atestado foi emitido pelo Dr. Aécio Araújo de Moraes, profissional distinto daqueles que emitiram os recibos apresentados pela interessada como prova das despesas médicas glosadas.

Vale frisar que o pagamento das despesas médicas em espécie não é proibido pela legislação, todavia, para que possam ser passíveis de dedução da base de cálculo do imposto de renda, o contribuinte deve possuir meios de comprovar tal operação, tais como saques efetuados em suas contas bancárias que sejam contemporâneos à emissão dos recibos, devendo haver correspondência entre os valores sacados e aqueles contidos nos documentos. Isso porque, nesse caso, o ônus da prova cabe ao contribuinte, de acordo com o disposto no art. 11, § 3º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, e no art. 8º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.520, de 1995, reproduzidos anteriormente.

Acerca da alegação de ofensa a princípios constitucionais, convém ressaltar que, nos termos da Súmula CARF nº 2, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, e o reconhecimento de que foram desrespeitados implica no pronunciamento de inconstitucionalidade das leis que os teriam afrontado.

No tocante à decisão administrativa proferida no processo administrativo nº 11618.004942/2006-29, que segundo alegação da recorrente, teria aceitado como prova recibo emitido pela Dra. Josefa Gerlane de Lira Chacon, com as mesmas características dos recibos juntados a estes autos, verificando a cópia da citada decisão (fls. 97/99), constata-se que não há qualquer menção à apreciação de comprovantes de despesas médicas, mesmo porque dentre as infrações apuradas naquele processo não se encontra a glosa de despesas médicas. Vale lembrar que decisões administrativas não constituem normas complementares do Direito Tributário, posto que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual só produzem efeitos entre as partes envolvidas, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

Diante do exposto acima voto por REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, por NEGAR provimento ao recurso.

*Assinado digitalmente*

Walter Reinaldo Falcão Lima – Relator