



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12179.000803/2010-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2003-005.705 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 26 de outubro de 2023
Recorrente RICARDO PACHECO SANDIM
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2009

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

Mantém-se o lançamento relativo às despesas médicas para cujos recibos não ficou evidenciada a efetividade dos pagamentos, sobretudo quanto tal aspecto foi objeto de intimação por parte da autoridade lançadora.

Somente são passíveis de dedução da base de cálculo do Imposto de Renda as despesas médicas declaradas e devidamente comprovadas por documentação que preencha todos os requisitos estabelecidos em lei.

PERÍCIA. DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

A prova pericial não integra o rol dos direitos subjetivos do autuado, destinando-se à formação da convicção do julgador, podendo este determiná-la de ofício, caso sejam imprescindíveis ao adequado julgamento do lançamento, ou negá-la, se entender desnecessária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Ferreira Nunes Leite, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, Wilderson Botto, Ricardo Chiavegatto de Lima (Presidente).

Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Em nome do contribuinte acima identificado foi lavrada, em 30/04/2010, a Notificação de Lançamento de fls. 12 a 16, relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física-IRPF, exercício 2009, ano-calendário 2008, que resultou em crédito total apurado no valor de R\$ 5.920,03, sendo R\$ 3.221,09 de IRPF-Suplementar, R\$ 2.415,81 de multa de ofício e R\$ 283,13 juros de mora (calculados até 04/2010).

Motivou o lançamento de ofício (fls. 13 e 14) a dedução indevida de despesas médicas, no valor total de **R\$ 31.103,00**, a seguir discriminadas:

- 1) Manna Ortodontia Ltda., CNPJ 05.600.695/0001-66, no valor de R\$ 3.180,00;
- 2) Viviane Barbosa e Silva, dentista, CPF 011.979.446-21, no valor de R\$ 4.130,00;
- 3) Daniela Alves Carvalho André, fonoaudióloga, CPF 301.925.298-97, no valor de R\$ 6.500,00;
- 4) Karyne Leonia Naves Oliveira N., fisioterapeuta, CPF 047.088.176-30, no valor de R\$ 7.400,00; e,
- 5) Valéria Maria Stecca, psicóloga, CPF 450.741.806-44, no valor de R\$ 8.200,00;
- 6) Clínica São Pedro de Medicina e Psicologia Ltda., CNPJ 08.945.692/0001-52, no valor de R\$ 43,00; e,
- 7) Ricardo Jose Manna de Oliveira, dentista, CPF 477.601.176-04, no valor de R\$ 1.650,00.

Na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, consta:

*O contribuinte não logrou comprovar a efetividade da realização das despesas médicas mediante comprovação do pagamento (cópias de cheques, recibos de depósito, ordem bancária, etc) com os profissionais **Karyne L. Naves Oliveira, Valéria Maria Stecca, Ricardo José Manna de Oliveira, Daniela Alves Carvalho e Viviane Barbosa e Silva**. Os documentos apresentados não são suficientes para comprovar a realização dos serviços. Despesa médica declarada com Luciana Ranuzzi não pode ser aceita, pois ela não depende do contribuinte. Portanto, o valor declarado com a **Clinica São Pedro de Medicina e Psicologia Ltda** foi desconsiderado. Contribuinte não apresentou nota fiscal da **Manna Ortodontia Ltda** (estabelecimento obrigada a emitir-la).*

A ciência da Notificação de Lançamento se deu em 11/05/2010 (fl. 276), e o interessado apresentou impugnação de fls. 02 a 06, em 10/06/2010 (fl. 02), discordando do lançamento alegando, em síntese, que: 1) Apresentou o extrato bancário no qual ficam comprovados saques para pagamento dos profissionais, efetuado em espécie; 2) O beneficiário da despesa com a Clínica São Pedro de Medicina e Psicologia Ltda., é o seu dependente Igor Ranuzzi Santos, tendo sido a nota emitida no nome de Luciana Ranuzzi, em razão de esta ter acompanhado o menor à clínica; e, 3) Não apresentou a nota fiscal emitida pela Manna Ortodontia Ltda. por não ter sido solicitado à fazê-lo. Ainda, requer a realização de perícias e diligências, caso sejam necessárias para comprovar as despesas médica glosadas. E, também, o cruzamento de informações contidas nas DAA dos profissionais e oitiva de testemunhas.

É o relatório.

A decisão de piso foi desfavorável à pretensão impugnatória, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2009

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

Mantém-se o lançamento relativo às despesas médicas para cujos recibos não ficou evidenciada a efetividade dos pagamentos, sobretudo quanto tal aspecto foi objeto de intimação por parte da autoridade lançadora.

Somente são passíveis de dedução da base de cálculo do Imposto de Renda as despesas médicas declaradas e devidamente comprovadas por documentação que preencha todos os requisitos estabelecidos em lei.

PERÍCIA. DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

A prova pericial não integra o rol dos direitos subjetivos do autuado, destinando-se à formação da convicção do julgador, podendo este determiná-la de ofício, caso sejam imprescindíveis ao adequado julgamento do lançamento, ou negá-la, se entender desnecessária.

Cientificado da decisão de primeira instância em 20/03/2013, o sujeito passivo interpôs, em 16/04/2013, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

a) cabe à autoridade fiscal comprovar que os documentos apresentados não são válidos ou a ocorrência da infração tributária;

b) os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e efetivo pagamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto - Relator(a)

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

O litígio recai sobre a comprovação do efetivo pagamento de despesas médicas e sua realização, assim como a impossibilidade de dedução de despesa de não dependente.

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

A impugnação é tempestiva e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto dela toma-se conhecimento.

Das Despesas Médicas:

Sobre a glosa das despesas médicas, relativas aos exercícios 2008 e 2009, necessário se faz transcrever a legislação que trata do assunto, na espécie, o art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) vigente, cuja matriz legal é o art. 8º, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que dispõe:

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalais, 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").(g.n.)

§ 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;(g.n.)

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;(g.n.)

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; (g.n.)

Em princípio, admite-se como prova de pagamento os recibos fornecidos por profissionais competentes, legalmente habilitados, desde que neles constem os requisitos estabelecidos pelo no art. 80, § 1º, incisos II e III, do RIR/1999, anteriormente transcrito.

Contudo, o mesmo Regulamento, em seu art. 73, § 1º, estabelece:

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).(g.n.)

§ 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).

Assim, existindo dúvida quanto à efetividade dos gastos declarados, especialmente quando há irregularidades nos documentos comprobatórios oferecidos ou se suspeita serem exagerados, a legislação tributária permite que a autoridade tributária não acate simples recibos como provas suficientes para evidenciar as efetivas realizações de tais gastos, podendo, a seu juízo, **visando formar sua convicção**, solicitar elementos adicionais que demonstrem de modo absoluto a veracidade do pleito declarado.

Exige-se nesses casos, então, a comprovação da prestação dos serviços e, principalmente, da efetiva realização dos pagamentos correspondentes, pois é o que realmente importa. Para a comprovação da efetividade dos pagamentos sugere-se: *cópias de cheques fornecidas pela instituição bancária, comprovantes de depósitos na conta do prestador dos serviços, comprovantes de transferências eletrônicas de fundos, transferências interbancárias, comprovantes de transmissão de ordens de pagamentos, e, no caso de pagamentos efetuados em dinheiro, extratos bancários que demonstrem a realização de saques em datas e valores coincidentes ou aproximados aos pagamentos em questão*, podendo também o interessado apresentar outros que julgar conveniente, desde que surtam os devidos efeitos legais.

Neste sentido, a autoridade lançadora requereu ao contribuinte, por meio do Termo de Intimação Fiscal, lavrado em 01/02/2011 (fl. 166), a apresentar e a comprovar por meio de documentação hábil e idônea, o efetivo pagamento e efetiva prestação dos serviço

aos profissionais **Karyne L. Naves Oliveira, Valéria Maria Stecca, Ricardo José Manna de Oliveira, Daniela Alves Carvalho e Viviane Barbosa e Silva.**

Em resposta, o contribuinte apresentou extrato bancário, entre outros documentos, que não o socorreram, fato que culminou com a lavratura da Notificação de Lançamento.

Da análise dos extratos bancários (fls. 178 a 184) e dos recibos (fls. 102 a 108; 114 a 148 e 160 a 164) apresentados, conclui-se que não há coerência entre os saques e os recibos, ou seja, coincidência ou proximidade entre as datas e os valores dos saques e os recibos, motivo pelo qual não resta comprovado o efetivo pagamento das despesas médicas declaradas, devendo ser mantida a glosa.

Ainda, observa-se que no documento de fl. 162, emitido pelo profissional dentista, **Ricardo José Manna de Oliveira**, consta que a beneficiária do serviço prestado, no valor de R\$ 1.650,00, é Luciana Ranuzzi, não dependente do contribuinte, motivo que por si só justifica a glosa de tal despesa.

No que concerne ao ônus da prova, é regra geral no direito que cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. A legislação tributária estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

Nesse sentido destaque-se os ensinamentos do mestre Antônio da Silva Cabral, em Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, p. 298:

Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se freqüentemente: “a quem alega alguma coisa, compete prová-la”. [...] Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte.(g.n.)

A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para este a obrigação de comprovar e justificar as deduções e, não o fazendo, sofre as conseqüências legais, ou seja, o não cabimento dessas deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Por conseguinte, o ônus da prova das deduções é do contribuinte, pois foram por ele pleiteadas. Se a prova da dedução incumbe a quem interessa e este não a faz na forma legal exigida, se sujeita a sua desconsideração, e foi o que ocorreu nos autos como se verá adiante.

À luz do exposto anteriormente, com destaque especial para o citado art. 73, tem-se que a autoridade administrativa, nos termos que lhe reserva e determina o art. 142 do CTN, age de forma vinculada, revestida da legalidade que norteia a sua atividade.

Por certo, a legislação, em regra, estabelece a apresentação de recibos/nota fiscal, como forma de comprovação das despesas médicas, a teor do que dispõe o art. 80, § 1º, III, do RIR/1999, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame, numa visão sistêmica da legislação tributária.

Portanto, sempre que a autoridade lançadora assim entender, a exigência de outros elementos comprobatórios, além dos recibos, **é perfeitamente legal**, especialmente com o fito de deixar evidenciada a efetividade das transferências dos recursos entre paciente e profissional da área de saúde.

Neste aspecto, cabe registrar que o contribuinte, devidamente intimado, não comprovou na fase preparatória do lançamento o efetivo pagamento das despesas questionadas pela Fiscalização.

Repise-se a prova definitiva e incontestável das despesas médicas, de acordo com a motivação do lançamento, deve ser feita com a apresentação de documentos que comprovem a efetividade do pagamento, cabendo salientar que, ao se fazer pagamentos

de despesas onde se pleiteará, *a posteriori*, a dedução para fins de cálculo do imposto de renda a pagar ou a restituir, o contribuinte tem que se cercar de precauções para a eventualidade de comprovação.

Sobre a matéria, destaque-se a jurisprudência do Conselho de Contribuintes nos acórdãos cujas ementas abaixo se transcrevem:

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. (Ac.104-22781, 4ª Câmara, 1º C.C., Data da Sessão 18/10/2007). No mesmo sentido: Ac. 104-22755, Data da Sessão 18/10/2007; Ac. 104-23092, Data da Sessão 06/03/2008, Ac. 104-23.035, Data da Sessão 05/03/08.

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 104-23311/2008)

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 cirurgia plástica e com psicóloga, cuja efetividade dos serviços e o pagamento não foram comprovados. (Ac. 102-48510/2007).

E quanto a glosa da despesa médica declarada com a **Clinica São Pedro de Medicina e Psicologia Ltda**, no valor de R\$ 43,00, efetuada tendo em vista que beneficiária seria Luciana Ranuzzi, esposa do contribuinte, não sendo, no entanto, sua dependente, também, será mantida, não obstante a argumentação do contribuinte de que o beneficiário seria Igor Ranuzzi Santos, seu enteado.

Da análise do documento de fl. 158, conclui-se que consta tão somente o nome de Luciana Ranuzzi, não havendo documentação que embase a argumentação do contribuinte, devendo, assim, ser mantida a glosa.

Finalmente, no tocante a glosa da despesa médica declarada com a **Manna Ortodontia Ltda**, efetuada em razão de o contribuinte ter apresentado recibos e não notas fiscais, declarada no valor total de R\$ 3.180,00, deve ser mantida como se verá.

À fiscalização o contribuinte apresentou os seguintes recibos (fls. 92 a 100), que totalizam R\$ 2.610,00:

Data de Emissão	Valor
10/03/2008	500,00
18/04/2008	675,00
12/05/2008	675,00
24/07/2008	380,00
30/09/2009	380,00
Total	2.610,00

Ao apresentar tais recibos à fiscalização o contribuinte solicitou retificação das despesas médicas declaradas, que o foram no valor total de R\$ 3.180,00, para R\$ 2.160,00. Agora, junto à impugnação anexou quatro notas fiscais (fls. 07 a 10), que somam R\$ 37.552,00 e, por óbvio, não mais solicitou retificação dos valores.

A seguir estão discriminadas as notas fiscais apresentadas.

Data de Emissão	Valor
31/03/2008	2.871,00
31/05/2008	14.708,00
31/07/2008	12.256,50
30/09/2008	7.716,50
Total	37.552,00

Primeiramente, cabe destacar que o art. 80 do RIR/99 exige a apresentação de um **documento** que comprove os gastos realizados com as despesas médicas declaradas. E, no caso de pagamentos efetuados a pessoas jurídicas, é de se supor que a comprovação se dê mediante a apresentação de nota fiscal de prestação de serviços, pois este, na espécie, é o documento hábil a comprovar o pagamento quando questionado.

As pessoas jurídicas, na venda de produtos ou na prestação de serviços, estão obrigadas à emissão de notas fiscais, a não ser quando dispensadas dessa emissão pelas autoridades estaduais e/ou municipais. Já a emissão de recibos impõe-se às pessoas físicas pelos recebimentos por serviços prestados por estas.

Assim, para a comprovação perante o Fisco de despesas efetuadas com pessoas jurídicas, a princípio, há que se ter a nota fiscal como documento hábil e não recibos, notas brancas ou qualquer outro elemento.

Somente nos casos em que restar demonstrado que a pessoa jurídica, à época da operação de venda ou da prestação dos serviços, estava dispensada da emissão de notas fiscais admite-se a utilização de outro documento equivalente para a comprovação dos gastos correspondentes.

No presente caso, a fiscalização solicitou, sim, embora o contribuinte argumente que não, documentação que comprovasse a despesa médica, e tendo sido prestada por pessoa jurídica, deveria ter apresentado nota fiscal e não recibos.

E, da análise das notas fiscais, conclui-se que não têm a menor coerência com os recibos anteriormente apresentados, nem em data, nem em valores. Ademais, as notas fiscais não discriminam quem teria pago e quem teria sido o beneficiário do serviço prestado. Condições exigidas pela legislação anteriormente transcrita, motivos pelos quais deverá ser mantida a glosa.

Concluindo, deve ser mantido o lançamento em sua íntegra.

Das Perícias, Diligências, Testemunhas e Cruzamento de Informações:

No tocante ao genérico requerimento de perícia e diligências, vale transcrever o que dispõe o artigo 16, inciso IV, do Decreto 70.235/72:

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

Cabe esclarecer que a perícia, tal como a diligência, são provas de caráter especial, cabíveis nos casos em que a interpretação dos fatos demanda juízo técnico. Todavia, elas não integram o rol dos direitos subjetivos do autuado, destinando-se à formação da convicção do julgador, podendo este determiná-la de ofício, caso sejam imprescindíveis ao adequado julgamento do lançamento. A jurisprudência administrativa, de forma reiterada, confirme este entendimento, como exemplificam os acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes, assim ementados:

PERÍCIA – REALIZAÇÃO DISPENSÁVEL – Não constitui ilegalidade o indeferimento do pedido de realização de perícia, pela autoridade de primeira instância, quando as provas juntadas ao processo são suficientes para o deslinde da causa (Acórdão nº 104-17.019, de 16/04/99)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADES – PERÍCIAS E DILIGÊNCIAS – CAPITULAÇÃO DO LANÇAMENTO – Porque o indeferimento ou deferimento do pedido de realização de perícia ou diligência depende do livre convencimento da autoridade preparadora-julgadora, nos termos da processualística fiscal, o seu indeferimento não implica em nulidade da decisão, sobretudo quando os autos estão a demonstrar a sua prescindibilidade. (Acórdão nº 107-1.975, de 07/01/1997)

Assim, considera-se não formulado o requerimento genérico de realização de perícia e diligências, sem o atendimento de requisitos legalmente previstos. Ademais, entende

esta julgadora não serem necessárias, dispondo os autos de elementos suficientes para elucidação dos fatos.

E, quanto ao pedido de produção de prova testemunhal, não especificada pelo impugnante, cabe mencionar a lição de Paulo Celso B. Bonilha (in Da Prova no Processo Administrativo Tributário, Editora LTr, 1992, pág. 101), segundo a qual, *“no processo administrativo tributário, por sua feição peculiar, predominam, substancialmente, a prova documental, a prova pericial e a prova indiciária, não se utilizando, senão acidentalmente, a prova testemunhal e a inspeção ocular da autoridade julgadora”*.

Desse modo, além de ser reduzido o valor probante da prova testemunhal no processo administrativo fiscal e não demonstrada a necessidade ou conveniência da realização de diligência para oitiva de testemunhas, deve ser, também, indeferido tal pedido.

Ainda, quanto ao requerimento de cruzamento de informações constantes dos sistemas informatizados da Receita Federal, este é incabível, tendo em vista que compete ao contribuinte a prova das deduções informadas em sua DAA.

Diante do exposto, encaminho o voto no sentido de se julgar **IMPROCEDENTE** a impugnação da Notificação de Lançamento de fls. 12 a 16.

Conclusão

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

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto