



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



**Processo nº** 13826.000505/2005-25  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2003-002.105 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 20 de maio de 2020  
**Recorrente** LUIZ GUILHERME COELHO BUCHIANERI  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

**DEDUÇÃO COM DESPESAS MÉDICAS E PLANOS DE SAÚDE**

Cabe ao contribuinte mediante apresentação de documentos hábeis e idôneos comprovar a efetividade das despesas médicas lançadas em sua declaração de ajuste anual para poder afastar a glosa da dedução.

**MULTA DE OFÍCIO DE 75%.**

A responsabilidade por infrações tributárias é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente, decorrendo a cobrança da penalidade de 75% de previsão legal.

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)

Raimundo Cássio Gonçalves Lima – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Raimundo Cássio Gonçalves Lima (Presidente), Sara Maria de Almeida Carneiro Silva e Wilderson Botto.

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão proferida pela 6ª Turma da Delegacia Federal de Julgamento em Brasília (DRJ/BSB), acórdão nº 03-25-702, de 08/07/2008 (e-fls. 84/90), que julgou improcedente a impugnação apresentada contra lançamento que se encontra adunado aos autos (e-fls. 16/21).

Intimado da referida decisão em 08/08/2008, por meio de aviso de recebimento (e-fls. 95), o sujeito passivo, por intermédio de representante legal que se encontra devidamente investido (e-fls. 114), interpôs recurso voluntário em 03/09/2008 (e-fls. 96/113), no qual, após

historiar os fatos a partir do lançamento até o julgamento de primeira instância, vem afirmar não concordar com a manutenção da exigência por parte da autoridade de piso tendo em vista que:

1. Argui ter havido desacerto na decisão tomada pela autoridade de piso pois, ao seu entender, não teria primado pelo melhor direito;
2. Aduz que os recibos que foram glosados apresentam todos os requisitos exigidos pela lei, de forma suficiente, ao contrário do que afirmado de que os mesmos não estava sequer datados;
3. Que teria havido a apresentação de esclarecimentos pelo ora recorrente, com a juntada de documentos que comprovaram os pagamentos especificados, assim como também o desembolso dos valores;
4. Faz referência aos termos da doutrina administrativista que vaticina os princípios por ele mencionados, que baseado no princípio da verdade material caberia a autoridade administrativa ter investigado a real conduta praticada pelo recorrente;
5. Cita dispositivos da Lei nº 9.784/99, mormente os princípios que ali se encontram estampados;
6. Cita jurisprudência administrativa que entende se encontrar de acordo com a sua pretensão recursal;
7. Reafirma que suportou todas as despesas que foram apresentadas em sua declaração;
8. Se insurge contra a penalidade aplicada de 75%, afirmando ser a mesma ao seu entender ilegal, tendo em vista não ser o recorrente sonegador, não podendo o mesmo ser tratado como um sonegador contumaz;
9. Cita diversos princípios constitucionais que entende virem de encontro à sua irresignação recursal contra a multa de ofício de 75%;
10. Cita doutrina que entender vir a corroborar com a sua tese defensiva;
11. É o que importa relatar.

O recorrente não colacionou ao presente recurso voluntário outros documentos.

Sem contrarrazões ou manifestação pela Procuradoria.

É o relatório. Decido.

## Voto

Conselheiro Raimundo Cássio Gonçalves Lima, Relator.

### **Conhecimento**

O recurso voluntário é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de trinta dias, bem como estão presentes os demais pressupostos de admissibilidade, de tal forma que deve ser conhecido.

### **Preliminares**

Nenhuma preliminar foi suscitada no presente recurso voluntário.

### **Mérito**

#### **Delimitação da Lide**

Cinge-se a questão devolvida ao conhecimento desse órgão julgador de 2ª instância, que se encontra corroborada pelos termos da peça recursal, aquela atinente à possibilidade da manutenção da dedutibilidade dos gastos que teriam sido realizados com diversos profissionais de saúde nos ano-calendário de 2002 no montante de R\$ 26.492,00.

#### **Despesas Médicas/Odontológicas/plano de saúde**

Afirmou a autoridade de piso ao fundamentar o seu voto enfrentando a presente questão, que fica adotado de acordo como previsto no art. 57, § 3º, do RICARF (e-fls. 105/110):

##### *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, senões 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):*

*C.....*

*//- restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;*

*Ill-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 "(grifou-se)".*

*Por sua vez, o art. 73 do Decreto IV 3.000, de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, dispõe:*

*"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, §32).*

*§ 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, nos termos do inciso III do § 1º, do art. 80, combinado com o § 1º, do art. 73, todos do RIR/1999, acima transcritos, para que as despesas médicas constituam dedução, necessário se faz à comprovação mediante documentação hábil e idônea da prestação dos serviços e da efetividade das despesas, limitando-se, portanto, a pagamentos especificados e comprovados, ajuízo da autoridade lançadora.*

*Outrossim, é regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Nesse sentido, no caso de falsidade dos recibos em questão, caberia ao fisco a prova, com fulcro no art. 389 do Código de Processo Civil. Entretanto, a autuação não está fundamentada na falsidade dos documentos, mas, na falta de comprovação do efetivo pagamento, como bem descreve a fiscalização no início da descrição dos fatos, e a falta desse elemento não implica, necessariamente, falsidade documental, mas, sim, na imprestabilidade desses recibos para fruição do benefício fiscal.*

*Ademais, a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções na declaração do imposto sobre a renda, no sentido de que o art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.*

*Portanto, a inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o impugnante o ônus de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado. Não cabe ao fisco, neste caso, obter provas da inidoneidade do recibo, mas, sim, ao impugnante apresentar elementos que dirimam qualquer dúvida que paira a esse respeito sobre o documento.*

*Assim sendo e considerando o disposto no já transcrito art. 73, do Decreto nº 3.000, de 1999, cuja matriz legal é o § 3º do art. 11 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, compete ao sujeito passivo o ônus de prova, no caso de deduções de despesas médicas. Registre-se, ainda, que em defesa do interesse público, para ter direito às deduções com despesas médicas, não basta ao contribuinte apresentar simples recibos e/ou declarações dos profissionais, cabendo a esse, se questionado pela autoridade administrativa, comprovar, de forma objetiva, a vinculação da prestação do serviço médico com o pagamento efetivamente realizado.*

**O impugnante juntou aos autos diversos recibos, com o fim de comprovar os serviços prestados. Entretanto, como bem esclarecido acima, quando pleiteadas deduções em relação aos rendimentos tributáveis, como o caso do contribuinte, simples recibos ou declarações emitidas pelos profissionais não são suficientes para comprovar, primeiramente, o serviço prestado, e, principalmente, o efetivo desembolso dos valores declarados como pagos a ditos profissionais, como bem o contribuinte poderia ter feito, mediante apresentação de documentos tais como cheques, saques, transferências e/ou extratos bancários, etc, que fossem capazes de vincular os recibos apresentados aos dispêndios efetuados com os respectivos** (negritei e sublinhei).

*Com relação as notas fiscais nº. 000952 e 000851, cumpre ressaltar que tais documentos não informam beneficiário dos serviços médicos e exames realizados, portanto, estando em desacordo com o inciso II do artigo 80 do Decreto nº. 3.000/99.*

*Dessa forma, o impugnante não apresentou documentos hábeis que comprovassem a prestação de serviços relativos ao próprio tratamento e nem comprovou o efetivo desembolso de tais valores efetuados aos profissionais informados na declaração de imposto de renda, assim, fica claro que a glosa foi correta e atendeu à legislação própria.*

Façamos, por necessário, com vista a uma melhor exegese, uma breve digressão pelos atos que tratam da matéria em questão.

Preliminarmente, a dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual tem como supedâneo legal os seguintes dispositivos do art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, a seguir descritos:

*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.*

Trata pormenorizadamente da matéria o art. 80 do Decreto nº 3.000/1999, (RIR), *in verbis*:

#### **DEDUÇÃO NA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS**

##### **Seção I**

##### **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;*

*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](#)).*

Ainda de acordo com o art. 835 do Decreto 3.000/1999 (RIR), ali se encontra devidamente plasmado que todas as deduções declaradas pelos contribuintes estão sujeitas à sua devida comprovação, a juízo da autoridade lançadora, na forma preconizada no seu art. 73, como se transcreve:

*Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.*

Quando não devidamente comprovadas quando solicitadas pelo órgão fiscalizador, cabe à autoridade lançadora efetuar o lançamento de ofício com base nas infrações apuradas, de acordo com o art. 841 do RIR dantes citado, *in verbis*:

*Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo.*

*(...)*

*II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;*

Deveras, em atendimento ao princípio da capacidade contributiva que se encontra devidamente insculpido no art. 145, § 1º da CR/88, a legislação ordinária que cuida do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas preconiza que na declaração de ajuste anual, para fins de apuração da base de cálculo do imposto, que poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, dentro do 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, quando destinados tais serviços ao contribuinte e aos seus dependentes.

Contudo, segundo dicção constante do art. 8º, § 2º, III, da Lei nº 9.250/95, as deduções ficam condicionadas a que os pagamentos sejam especificados e comprovados, com a indicação do nome, endereço e CPF ou CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita a respectiva comprovação mediante a apresentação de cheque nominativo com o qual foi efetuado o pagamento.

Destarte, verifica-se que a dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte fica sim condicionada ao preenchimento dos requisitos legais especificados. De se observar que a dedução exige a efetiva prestação do serviço, tendo como beneficiário o declarante ou seus dependentes, bem como que o pagamento tenha se realizado pelo próprio contribuinte. Em existindo fundadas dúvidas em um desses requisitos, é direito/dever (art. 142, parágrafo único, do CTN) da fiscalização exigir provas adicionais da efetividade do serviço, do beneficiário deste e do pagamento efetuado, sendo dever do contribuinte apresentar, quando solicitado, comprovação ou justificação idônea, sob pena de ter suas deduções não admitidas pela autoridade fiscal.

A lei poderá determinar a quem caiba o ônus de provar determinado fato. É justamente o que acontece com os casos das deduções permitidas pela legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a vir a comprová-las ou a justificá-las, deslocando para ele o ônus da prova.

Importa destacar que não é a autoridade fiscal quem necessita provar a efetividade da realização das despesas médicas e odontológicas existiram ou não, mas sim o sujeito passivo, haja vista que a dedução na declaração de ajuste, com a consequente redução na base de cálculo do imposto devido, estará gerando um benefício em prol do mesmo, e ele mesmo contribuinte fazê-lo mediante documentação hábil e idônea.

Na relação jurídica processual tributária compete ao sujeito passivo fornecer, sempre quando devidamente solicitados, todos os elementos que possam vir a elidir a imputação de eventual irregularidade, e se a comprovação é possível e ele não a faz porque não pode ou não quer fazê-la deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das respectivas deduções, por falta de comprovação e justificação, tendo em vista a máxima jurídica de que “o direito não socorre a quem dorme”.

Posto isso, não tendo trazido o recorrente em sede de recurso voluntário nenhum documento apto a fazer prova em seu socorro, já que os elementos que foram trazidos juntamente ao presente recurso voluntário não serem suficientes para malferir a decisão proferida pela autoridade de piso, destarte, tenho que o acórdão que ora está sendo vergastado não merece reparos, devendo o mesmo permanecer hígido em nosso ordenamento jurídico pelas suas próprias razões fáticas e jurídicas, sendo mantida a glosa no montante de R\$ 26.492,00 objeto do lançamento fiscal.

*O impugnante juntou aos autos diversos recibos, com o fim de comprovar os serviços prestados. Entretanto, como bem esclarecido acima, quando pleiteadas deduções em relação aos rendimentos tributáveis, como c o caso do contribuinte, simples recibos ou declarações emitidas pelos profissionais não são suficientes para comprovar, primeiramente, o serviço prestado, c, principalmente, o efetivo desembolso dos valores declarados como pagos a ditos profissionais, como bem o contribuinte poderia ter feito, mediante apresentação de documentos tais como cheques, saques, transferências c/ou extratos bancários, etc, que fossem capazes de vincular os recibos apresentados aos dispêndios efetuados com os respectivos (negritei e sublinhei).*

### **Multa de Ofício de 75%**

A teor do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96, as multas de ofício são de 75%. De acordo com a súmula 2, o CARF não é competente para se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

### **Conclusão**

Diante do exposto, CONHEÇO do presente recurso voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Raimundo Cássio Gonçalves Lima