



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

<b>Processo nº</b>	13855.000247/2004-59
<b>Recurso nº</b>	164.270 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2201-01.092 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	13 de maio de 2011
<b>Matéria</b>	IRPF
<b>Recorrente</b>	JOSÉ RUBENS DE ANDRADE
<b>Recorrida</b>	DRJ-SÃO PAULO/SP II

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2002

Ementa: DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - NULIDADE - INOCORRÊNCIA. Não há falar em nulidade da decisão de primeira instância quando esta atende aos requisitos formais previstos no art. 31 do Decreto nº. 70.235, de 1972.

IRPF. DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. Em condições normais, o recibo é documento hábil para comprovar o pagamento de despesas médicas. Entretanto, diante de indícios de irregularidades, é lícito ao Fisco exigir elementos adicionais que comprovem a efetividade dos serviços prestados e dos pagamentos realizados, sem os quais é cabível a glosa da dedução.

Preliminar rejeitada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Assinatura digital  
Francisco Assis de Oliveira Júnior – Presidente

Assinatura digital  
Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

EDITADO EM: 13/05/2011

Participaram da sessão: Francisco Assis Oliveira Júnior (Presidente), Pedro Paulo Pereira Barbosa (Relator), Gustavo Lian Haddad, Eduardo Tadeu Farah, Rodrigo Santos Masset Lacombe e Rayana Alves de Oliveira França.

## Relatório

JOSÉ RUBENS DE ANDRADE interpôs recurso voluntário contra acórdão da DRJ-SÃO PAULO/SP II (fls. 112) que julgou procedente lançamento, formalizado por meio do auto de infração de fls. 15, que alterou o resultado da Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física – DIRPF, referente ao exercício de 2002, de imposto a restituir de R\$ 3.723,06 para imposto a pagar de R\$ 2.669,51 que, acrescido de multa de ofício e de juros de mora, resultou num valor de crédito tributário total lançado de R\$ 5.547,77.

A infração que ensiou o lançamento está assim descrito no auto de infração:

*DEDUÇÃO INDEVIDA A TÍTULO DE DESPESAS MÉDICAS, TENDO EM VISTA A FALTA DE COMPROVAÇÃO COM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÓNEA, SOLICITADA POR INTIMAÇÃO, DO EFETIVO DESEMBOLSO DOS VALORES PAGOS EM DINHEIRO E CHEQUES DE TERCEIROS EM RELAÇÃO A RECIBOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS EMITIDOS PELA CLÍNICA ODONTOLÓGICA BUCKER S/C LTDA.*

*ENQUADRAMENTO LEGAL: ART. 8, INCISO II, ALÍNEA A E PARÁGRAFOS 2 E 3 DA LEI 9.250/95; ARTS. 43 A 48 DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 15/2001. ART. 80, INCISO III, DO RIR (DECRETO 3.000/99)*

O Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 01/07 na qual reafirmou que incorreu nas despesas médicas e afirmou que todos os pagamentos foram efetuados em dinheiro ou cheques de terceiros; que os valores informados a título de despesas médicas não são exagerados em relação aos rendimentos auferidos; que o dinheiro ou os cheques de terceiros repassados à clínica como forma de pagamento devem estar registrados nos livros contábeis da clínica; que os tomadores de serviços particulares não são obrigados por lei a exigir notas fiscais de prestação de serviços, sendo obrigação do próprio prestador de serviços fornecê-las; que com a glosa dos valores haverá duplicidade de tributação, do prestador dos serviços e do tomador. Por fim, informa que é servidor público e possui uma propriedade rural que lhe proporciona alguns rendimentos não tributáveis.

A DRJ-SÃO PAULO/SP II julgou procedente o lançamento com base nas considerações a seguir resumidas.

Embora admitindo, em princípio, como prova da prestação de serviços médicos, recibos emitidos por profissionais da área de saúde, a DRJ observou que, no caso concreto o prestador dos serviços seria uma pessoa jurídica e, portanto, os documentos hábeis para comprovar os pagamentos seriam notas fiscais de prestação de serviços e não recibos. Observou também o montante elevado da despesa com relação à renda declarada, o que justificava a exigência de comprovação da efetividade do pagamento, não sendo os recibos, nessas condições, suficientes para comprovar a despesa.

O Contribuinte tomou ciência da decisão de primeira instância em 26/12/2007 (fls. 122) e, em 18/01/2008, interpôs o recurso voluntário de fls. 123/135, que ora se examina e no qual argui, preliminarmente, nulidade da decisão de primeira instância, “determinando-se os autos à fase instrutória para refazer os atos administrativos” e, no mérito, reafirma a improcedência do lançamento.

Quanto à preliminar, o Recorrente aduz que não foi dada a devida oportunidade ao contraditório e à ampla defesa, uma vez que não lhe foi permitido trazer ao processo todos os elementos disponíveis para o esclarecimento da verdade, “em razão da ausência de dilação probatória e ausência de intimação do dia do julgamento”. Diz que não juntou na época própria os elementos de prova necessários à defesa pelas razões acima expostas.

Quanto ao mérito, reafirma que incorreu nas despesas médicas e contesta os fundamentos da decisão recorrida quanto à afirmação de que o valor das deduções era exagerado em relação aos rendimentos declarados; que obteve receita de venda de café produzida em fazenda de sua propriedade, conforme nota de produtor e outros rendimentos que foram declarados. Contesta também o fundamento de que o documento próprio para comprovar a despesa deveria ser a nota fiscal e não recibos. Sobre este ponto diz que não cabe ao tomador dos serviços exigir notas fiscais, mas ao prestador fornecê-las e que os recibos foram adquiridos de boa-fé e mais, que os pagamentos foram feitos em dinheiro e cheques de terceiros e não havia obrigatoriedade de fazer os pagamentos com cheques.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa – Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

### Fundamentação

Como se colhe do relatório, o lançamento decorre da glosa de valores declarados como deduções de despesas médicas. A glosa refere-se especificamente a 30 (trinta) recibos, no valor cada um de R\$ 500,00, totalizando R\$ 30.000,00 que teriam sido pagos a Clínica Odontológica Bucker S/A.

O contribuinte afirma, inicialmente, que lhe foi negado o exercício dos direitos ao contraditório e ampla defesa, vez que não foi dada oportunidade de dilação probatória e não lhe foi previamente comunicada a data do julgamento.

Não assiste razão ao Recorrente. O processo administrativo fiscal rege-se por normas própria, diferentes do processo judicial, e estas foram observadas. Conforme disciplina o Decreto nº 70.235, de 1972, que rege o processo administrativo fiscal, a autuação deve trazer

os fundamentos da autuação e, após a ciência da autuação o Contribuinte terá o prazo de trinta dias para impugnar a exigência devendo, juntamente com a peça impugnatória, serem apresentados todos os elementos de prova. É o que rezam os dispositivos acima reproduzidos do referido Decreto:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:*

*I – a qualificação do autuado;*

*II – o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV – a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*A determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;*

*VI – a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamenta, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30(trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

*Art. 16.*

*[...]*

*§ 4º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

Pois bem, neste caso, foram observados todos os requisitos formais do auto de infração e, quanto à apresentação das provas, esta deveria ocorrer no momento da interposição da impugnação. Não há falar, portanto, em dilação probatória, além do prazo dos trinta dias da impugnação.

Quanto à comunicação da data do julgamento, não existe norma determinando tal comunicação ou prevendo a participação do autuado no julgamento de primeira instância. Portanto, não houve qualquer irregularidade também quanto a este ponto.

Registre-se, por fim, que o exercício do contraditório e da ampla defesa devem ocorrer nos termos das normas que regem o processo administrativo e não conforme o juízo de cada um sobre como deveria se processar este exercício.

É de se concluir, portanto, que a autuação e o julgamento de primeira instância ocorreram conforme as normas que regem o processo administrativo fiscal e que não

Assinado digitalmente em 25/05/2011 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, 25/05/2011 por FRANCISCO ASSIS DE OLIVEIRA JU

Autenticado digitalmente em 25/05/2011 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA

Emitido em 27/05/2011 pelo Ministério da Fazenda

---

se verificou qualquer vício que pudesse ensejar a nulidade do lançamento ou do julgamento de primeira instância, razão pela qual rejeito a preliminar.

Quanto ao mérito, tenho me posicionado no sentido de que, em regra, os recibos fornecidos pelos profissionais são suficientes para comprovar a prestação dos serviços e os respectivos pagamentos e, portanto, para comprovar a despesa. Porém, diante de indícios de que pode não ter havido tal prestação de serviços ou pagamento, é lícito o Fisco exigir elementos adicionais de prova. Veja-se como exemplo, os seguintes julgados:

*IRPF - DEDUÇÕES - DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - DOCUMENTOS INIDÔNEOS - Em condições normais, o recibo é documento hábil para comprovar o pagamento de despesas médicas. Entretanto, diante das evidências de que o profissional praticava fraude na emissão de recibos, tendo sido formalmente declarada a inidoneidade dos documentos por ele emitidos, é lícito o Fisco exigir elementos adicionais que comprovem a efetividade dos serviços prestados e do pagamento realizado. (Ac. 104-21838, de 17/08/2006)*

*DEDUÇÕES - DESPESA MÉDICA GLOSADA - ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE - Cabe ao contribuinte, mediante apresentação de meios probatórios consistentes, comprovar a efetividade da despesa médica para afastar a glosa. (Ac. 102-46467, de 22/03/2006)*

A teoria da prova distingue a prova em si, que é a demonstração de um fato, dos meios de prova, que são os recursos que se pode lançar mão para fazer tal demonstração. Pois bem, o processo administrativo tributário brasileiro, por um lado, admite variados meios de prova: documento, diligência, perícia, indício, presunção, e, por outro lado, atribui ao julgador a liberdade de apreciar e valorar essas provas de acordo com o seu livre convencimento, que, por sua vez, deve ser fundamentado.

A legislação do Imposto de Renda, ao tratar da dedução de despesas médicas, é clara ao determinar a necessidade da comprovação da despesa pelo contribuinte, como não poderia deixar de ser, mas em momento algum especifica o recibo como meio de prova; o dispositivo refere-se a “documentação”, e elege a cópia do cheque como meio de prova que pode substituir todos os demais. Vejamos:

*Lei nº 9.250, de 1995:*

*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:

[...]

*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;*

Não há dúvidas, portanto, de que um recibo supostamente emitido por um profissional da saúde, atestando que prestou serviços a uma determinada pessoa e que recebeu dela certa quantia, como remuneração, é um elemento de prova, mas não é a prova em si.

Dito isto, penso que, em condições normais, quando há proporcionalidade entre a dedução pleiteada e os rendimentos declarados, quando os valores e os procedimentos envolvidos são compatíveis com o que se verifica entre as pessoas comuns, e não se identifica nenhum outro indício de irregularidade, não há razão para não se aceitar o recibo como elemento suficiente para comprovar essa despesa. Porém, considerando operações envolvendo valores relativamente elevados, que comprometam parcela da renda acima do comum, é lícito ao Fisco exigir outros elementos de prova, e cabe ao julgador valorar as provas levando em conta essas circunstâncias especiais.

Por outro lado, não se pode desprezar o fato de que é comum a prática de emissão de recibos inidôneos e/ou fornecidos graciosamente por alguns profissionais os quais são utilizados por alguns contribuintes para pleitear deduções indevidas, fato, aliás, bastante conhecido pelos Conselheiros desta casa que, não raro, deparam com processos envolvendo este tipo de situação. Ignorar este fato e pretender que o Fisco, como regra, admita o recibo como prova suficiente da despesa, ainda que diante de indícios em sentido contrário, implica em favorecer a prática desse tipo de infração.

Note-se que não se trata aqui de simplesmente recusar o recibo como meio de prova, de assumir que o documento é frio, inidôneo, mas de buscar elementos adicionais de convencimento que dissipem dúvidas que eventualmente pairem a respeito da efetividade da operação, o que não deveria significar nenhuma dificuldade para o contribuinte. A reunião de elementos de prova da efetividade de um pagamento em valores significativos não é algo tão difícil e poderia ser feita, por exemplo, mediante a indicação de cópia de cheque ou da transferência bancária dos recursos. A propósito desse ponto, embora não haja obrigatoriedade de que os contribuintes realizem seus pagamentos por meio de operação bancária, podendo fazê-lo em espécie, convenhamos que tal prática nos dias atuais, tratando-se de valores expressivos, é excepcional, para dizer o mínimo. Mas, mesmo assim, mesmo no caso de pagamentos em espécie, é possível reunir elementos de prova outros, como, por exemplo, a indicação da origem dos recursos: a conta bancária, por exemplo.

Em reforço do entendimento acima, cabe mencionar, também, que a própria legislação tributária tem disposição expressa inibindo a prática de deduções exageradas em relação aos rendimentos. É o que reza o art. 73, § 1º do RIR/99, cuja matriz legal é o art. 11, § 1º da Lei nº 5.844, de 1943, *in verbis*:

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

---

*§ 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.*

No presente caso, a proporção da dedução de despesa médica em relação aos rendimentos brutos declarados é superior a 60%, com o agravante de que foi declaradamente paga a um único e mesmo prestador a importância não desprezível de R\$ 30.000,00, sem que se tenha uma descrição mínima da natureza dos serviços prestados. Nestas condições, por tudo o que foi dito acima, mais do que se justificava a cautela do Fisco em exigir elementos adicionais de prova. A alegação do Contribuinte de que obteve receita da venda de café beneficiado não o socorre, pois tais rendimentos não foram declarados, alem do quê, seu valor pouca muda o quadro da elevada proporção entre os rendimentos e as deduções.

Some-se a isto o fato de que, conforme destacado na autuação e na decisão de primeira instância, os documentos apresentados não são hábeis e idôneos para fazer a prova do pagamento, pois, tratando-se de serviços supostamente prestados por pessoa jurídica, o documento próprio deveria ser a nota fiscal de prestação de serviços e não recibos.

Nestas condições, vale repetir, penso que se justificava a cautela do Fisco em solicitar a comprovação da efetividade dos pagamentos, mediante operações financeiras, como cópias de cheques, transferências bancárias ou, ainda, mediante demonstração da relação entre saques e pagamentos. Entendo até que não seria necessário demonstrar a totalidade dos pagamentos, mas apenas uma parte deles. O que é para mim inaceitável é que, diante de tantos pagamentos que o contribuinte diz ter feito, em valores relativamente elevados, se considerada a renda por ele declarada, o Contribuinte não conseguir demonstrar a efetividade de pelo menos uma parte desses pagamentos.

Considerando a soma desses fatores, penso que o Contribuinte não logrou comprovar a realização das despesas e, portanto, deve ser mantida a glosa.

#### Conclusão

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Assinatura digital  
Pedro Paulo Pereira Barbosa