



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



**Processo nº** 13859.000008/2007-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2003-000.441 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 18 de dezembro de 2019  
**Recorrente** JANDISLAU JOSE LUI  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

IRPF. DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS. RECIBO. AUSÊNCIA DO ENDEREÇO DO PROFISSIONAL PRESTADOR DOS SERVIÇOS.

A dedução das despesas 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 dentária são condicionadas a que os pagamentos sejam devidamente comprovados, com documentação hábil e idônea que atenda aos requisitos legais (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

A falta da indicação da data e do endereço nos recibos trazidos para comprovar despesas médicas, bem como a não comprovação dos dispêndios realizados, autoriza à autoridade fiscal glosar a dedução de despesas declaradas, uma vez que todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora, que poderá promover as respectivas glosas sem a audiência do contribuinte (arts. 73, caput e §1º, e 80, § 1º, III, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99)).

PAF. PEDIDO PERÍCIA CONTÁBIL. PRODUÇÃO DE NOVAS PROVAS. DESNECESSIDADE.

Deve ser indeferido o pedido de diligência, perícia ou produção de outras provas, quando tal providência se revela prescindível para instrução e julgamento do processo, a juízo e livre convencimento do julgador administrativo.

PAF. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOUTRINA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e as judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão aquele objeto da decisão, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

A doutrina não é oponível ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade. Inteligência do artigo 150, inciso I, da CF/88.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto – Relator

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

## **Relatório**

### **Autuação e Impugnação**

Trata o presente processo, de exigência de IRPF apurada no ano-calendário de 2002, exercício de 2003, no valor de R\$ 14.799,09, já acrescido de juros de mora e multa de ofício, em razão da dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 31.597,61, conforme se depreende do auto de infração constante dos autos, importando na apuração do imposto de renda suplementar no valor R\$ 6.310,11 (fls. 35/40).

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 17-33.654, proferido pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo II - DRJ/SPOII (fls. 119/124):

Trata-se de exigência constante do Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativa ao Imposto de Renda Pessoa Física Exercício 2003, ano-calendário 2002, no qual se apurou crédito tributário no **valor total de R\$ 14.799,09**.

De acordo com o demonstrativo de fl. 28 foi glosado o valor de R\$ 31.597,61, deduzido **a título de despesas médicas**, consoante descrição dos fatos e enquadramento legal (fl. 27).

Cientificado do lançamento, o contribuinte, representado por seu procurador, apresentou a impugnação de fls. 01/02, por meio da qual alega que arcou com despesas médicas referentes ao tratamento de sua ex-esposa, que é aposentada por invalidez e necessita de tratamentos especiais, de seus dependentes e de si mesmo, sendo que os respectivos pagamentos foram efetuados em moeda corrente, retirada da conta salário mantida no Banco do Brasil S/A, cujos beneficiários dos pagamentos declararam o valor por ele pago, não justificando assim, outra prova a não ser a apresentação dos comprovantes anexados à impugnação. (fotocópias dos recibos de pagamento; extrato do Banco do Brasil S/A - Conta Salário). Observa que os demais documentos comprobatórios já foram apresentados em 06/10/2006.

### **Acórdão de Primeira Instância**

Ao apreciar o feito, a DRJ/SPOII, por maioria de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo-se incólume o crédito tributário revisado.

### **Recurso Voluntário**

Cientificado da decisão, em 12/08/2009 (fls. 129), o contribuinte, por procurador habilitado, em 28/08/2009, interpôs recurso voluntário (fls. 130/141), trazendo os argumentos a seguir brevemente sintetizados:

#### **DA PRELIMINAR**

##### **DA NULIDADE NA AUTUAÇÃO PELA INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL**

Primeiramente, não pode ser olvidado que o agente fiscal não demonstrou nos autos a delegação de sua competência, isto é, o contribuinte é residente e domiciliado na cidade de Taquaritinga/SP, onde havia sede da Secretaria da Receita Federal, transferida para a cidade de Ibitinga/SP.

Ora, levando-se em conta que o contribuinte tem o direito de ser cientificado e fiscalizado no seu domicílio fiscal, o ato do agente fiscal fora da terra invalida todo o procedimento administrativo.

#### **DO MÉRITO**

##### **DAS DESPESAS MÉDICAS**

Na verdade, os recibos anexados aos autos estão formalmente em ordem, constando o nome do profissional e até CPF para maior esclarecimento.

Além disso, como pode ser verificado na pesquisa em anexo, os dentistas que emitiram os recibos estão regularmente cadastrados junto à Receita Federal, legitimando, ainda mais, os documentos.

Por outro lado, os recibos não foram aceitos porque o contribuinte não comprovou o efetivo pagamento, o que é um total absurdo.

Neste diapasão, deve ser lembrado que a Constituição Federal determina que qualquer pessoa será inocente até prova em contrário, sendo certo que o Supremo Tribunal Federal vem entendendo que, na verdade, o princípio pode ser considerado como da não culpabilidade.

Com efeito, o contribuinte esclareceu que pagou em dinheiro por uma situação bancária, sendo certo que ele possuía este rendimento para poder pagar os tratamentos dentários.

Com efeito, no caso em estudo, a maior prova de pagamento é o próprio recibo, notadamente porque foi emitido dentro dos padrões legais e por profissional totalmente habilitado e cadastrado junto à Receita Federal.

Outrossim, não pode ser aplicada a inversão do ônus da prova, pois o contribuinte exibiu um documento hábil, que foi emitido após pagamento em dinheiro, sendo certo que, por este motivo, não conseguiu provar o efetivo pagamento, entretanto, a prova maior do pagamento é o próprio recibo, repita-se.

#### **DO VALOR COBRADO**

Requer a produção de perícia contábil sobre os valores apontados pelo Fisco, tudo com espeque no artigo 18 do Decreto 70.235/72, em razão de serem exorbitantes e desvinculados da legislação em vigor, sob pena de cerceamento.

Requer, ao final, o cancelamento do auto de infração, ou caso assim não entenda, diante das irregularidades apontadas, seja modificada a autuação para manter o valor da restituição declarada, no valor de R\$ 2.379,23. Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 142/145.

Processo distribuído para julgamento em Turma Extraordinária, tendo sido observadas as disposições do art. 23-B, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/15, e suas alterações.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Wilderson Botto - Relator.

### Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise

### Preliminares

O Recorrente alega, em sede de preliminar, a nulidade na autuação pela incompetência da autoridade fiscal, porquanto o local da lavratura da autuação difere do domicílio do Recorrente, o que gera nulidade por desrespeito ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72, além de vulnerar os arts. 28, 904 e 985 do RIR/99, razão pela qual deverá ser revisto o lançamento em relação aos referidos pontos.

Contudo razão não lhe socorre. O presente feito seguiu os trâmites regulares. A fiscalização atuou dentro da estrita legalidade e no limite institucional de sua competência, inclusive oportunizando ao contribuinte prestar as informações e esclarecimentos necessários a condução dos trabalhos fiscais, os quais não foram atendidos. O lançamento está claramente motivado e a base legal enquadrada.

Todavia, pela dicção dos arts. 904 e 985 do RIR/99, de fato exige-se que a lavratura do auto de infração ocorra no local da verificação da falta, **o que não significa o local onde a falta foi praticada, mas sim onde foi constatada**, nada impedindo, portanto, que isso ocorra no interior da própria unidade fiscal. Em se tratando de revisão da declaração de ajuste anual e tendo o Recorrente, ao ser intimado, apresentado os recibos das despesas médicas, **o local de verificação da falta foi a própria repartição lançadora**, onde a autoridade fiscal, checando as deduções declaradas na DAA/2003 com os comprovantes apresentados, considerou como não comprovado o valor glosado de R\$ 31.597,61.

Ademais, no que tange à competência para lavratura, formalização e julgamento de primeira instância dos lançamentos fiscais, tais matérias já se encontram pacificadas neste Conselho Administrativo, culminando inclusive com a edição das Súmulas nº 6, 27 e 102:

#### Súmula nº 6

É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte. (**Vinculante**, conforme *Portaria MF nº 277*, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).).

#### Súmula CARE nº 27:

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (**Vinculante**, conforme *Portaria MF nº 277*, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

#### Súmula CARE nº 102:

É válida a decisão proferida por Delegacia da Receita Federal de Julgamento - DRJ de localidade diversa do domicílio fiscal do sujeito passivo. (**Vinculante**, conforme *Portaria MF nº 277*, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Portanto, rejeito a preliminar suscitada.

### Mérito

#### Da glosa mantida sobre as despesas médicas declaradas:

Insurge-se, o Recorrente, contra a decisão proferida pela DRJ/SPOII, que manteve a glosa das despesas médicas, no valor de R\$ 31.597,61, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise dos documentos constantes dos autos, ancorados nas razões suscitadas na peça recursal, no sentido do acatamento das aludidas despesas declaradas na DAA/2003.

A fiscalização, por seu turno, não acatou dos recibos apresentados diante dos vícios apurados – dentre os quais, falta de data e do endereço profissional do prestador dos serviços – aliado a falta de comprovação dos dispêndios realizados, qualificando-os como não hábeis a comprovar as despesas declaradas por não transmitirem a verossimilhança necessária à convicção do julgador.

Pois bem. Entendo que não há como prosperar a insurgência recursal.

Da análise dos autos pode-se constatar que a autoridade fiscal requereu as justificativas sobre as despesas médicas declaradas, não tendo sido comprovado ou demonstrado pelo Recorrente o cumprimento dos requisitos legais a motivar as respectivas deduções, consubstanciado nos arts. 73, caput e § 1º, e 80, § 1º, II e III, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99). Vale salientar, que o art. 73, por si só, autoriza expressamente ao Fisco, para formar sua convicção, solicitar documentos subsidiários aos recibos, para efeito de confirmá-los, no que tange os **efetivos pagamentos**, especialmente nos casos em que as despesas sejam consideradas elevadas.

Não se pode olvidar que na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam ilidir a imputação da irregularidade suscitada. Conclui-se, portanto, que a comprovação do **efetivo pagamento das despesas deduzidas**, quando exigidos e não apresentados, além de vulnerar o inciso II do § 1º do art. 80 do RIR/99, autoriza a glosa da dedução pleiteada e a consequente tributação dos valores correspondentes.

A própria lei estabelece a quem cabe provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-lei nº 5.844/43, por seu turno, reza que o sujeito passivo pode ser intimado a promover a devida justificação ou comprovação, imputando-lhe o ônus probatório. Mesmo que a norma possa parecer, ao menos em tese, discricionária, deixando ao sabor do Fisco a iniciativa, e este assim procede quando está albergado em indícios razoáveis de ocorrência de irregularidades nas deduções, **mesmo porque o ônus probatório implica trazer elementos que afastem eventuais dúvidas sobre o fato imputado**.

Assim, considerando que o Recorrente, nesta fase recursal, não trouxe novas alegações hábeis e contundentes a modificar o julgado, me convenço do acerto da decisão recorrida, pelo que **adoto como razão de decidir** os fundamentos lançados no voto condutor (fls. 121/123), mediante transcrição dos excertos abaixo, à luz do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF:

Não há dúvidas que a legislação de regência acima transcrita estabelece que na declaração de ajuste anual poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda os pagamentos feitos no ano-calendário a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais, serviços radiológicos e planos de saúde, restringindo-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativo ao seu tratamento e ao de seus dependentes.

Contudo, tal dedução fica condicionada a que os pagamentos sejam especificados e comprovados com indicação do nome, **endereço** e CPF ou CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento, conforme prescreve o § 2º, III do artigo 8º da Lei 9.250/95 transcrita alhures.

Em princípio, admite-se como prova idônea de pagamentos os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado, **desde que contenha os requisitos essenciais previstos em lei**. Ao pleitear as deduções, fica o contribuinte com o ônus de demonstrar, de forma inequívoca a efetividade das despesas conforme a legislação de regência.

Com a impugnação a contribuinte apresenta documentos, que após análise dos mesmos por esta autoridade julgadora, conclui-se que:

> fls. 12/13 - recibos emitidos pelo Dr. Neilton José de Almeida. - não preenchem os requisitos contemplados pelo artigo 80, III, do RIR/99 (**ausência de endereço do prestador de serviços**), bem como consta expressamente de um dos recibos, que a importância de R\$ 800,00 foi recebida de Gustavo Ramalho Lui, **que consta indevidamente como dependente do autuado na Declaração de Ajuste** por este apresentado no exercício de 2003, eis que o mesmo em 2002 completou 27 anos de idade (certidão de fl. 47) - Glosa Mantida;

> fls. 14 - recibo emitido pelo Dr. Edivaldo Martins de Araújo - não preenche os requisitos contemplados pelo artigo 80, III, do RIR/99 (**ausência de endereço do prestador de serviços**) Glosa Mantida;

> fls. 15 - recibos emitidos pela Dra. Maria José da Silva Guimarães - valor de R\$ 2.000,00 não preenche os requisitos contemplados pelo artigo 80, III, do RIR/99 (**ausência de data da emissão**) - Glosa Mantida;

> fls. 16 - recibos emitidos pelo Dr. Leandro Neves Garcia - não preenchem os requisitos contemplados pelo artigo 80, III, do RIR/99 (**ausência de endereço do prestador de serviços**), além disso, consta no recibo de R\$ 2.000,00 que se refere a tratamento endodôntico e clareamento do paciente Gustavo R. Lui, que como dito acima, **constou indevidamente como dependente do Autuado na DIRPF/2003** - Glosa mantida.

Nem se alegue tais requisitos serem dispensáveis (**endereço e data**), na medida em que **estes assumem um papel relevante na confirmação da prestação do serviço e do respectivo pagamento** que a autoridade fiscal costuma realizar no procedimento denominado circularização, ou seja, na ratificação da validade do documento perante ambas as partes.

Contudo, salientamos que a legislação tributária não dá ao comprovante, ainda que revestido de todas as formalidades, **valor probante absoluto**. Não há dúvidas de que **a efetividade do pagamento a título de despesa médica não se comprova com a mera exibição de recibo**.

Somente são admissíveis, em tese, como dedutíveis, as despesas médicas que se apresentarem com a devida comprovação com documentos hábeis e idôneos. Como, também, se faz necessário, quando intimado, o contribuinte comprovar que estas despesas correspondem a serviços efetivamente recebidos e pagos ao prestador. **O simples lançamento na declaração de rendimentos pode ser contestado pela autoridade fiscal.**

(...)

Portanto, a critério da autoridade fiscal, além da exigência da apresentação de recibo com os requisitos legais mencionados, **poderá condicionar a manutenção da dedução à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados**. Registre-se que em defesa do interesse público, é entendimento no âmbito da Receita Federal do Brasil que para gozar as deduções com despesas médicas **não basta ao contribuinte a disponibilidade de simples recibos, cabendo a este, se questionado pela autoridade administrativa, comprovar, de forma objetiva, a prestação dos serviços e o pagamento realizado**.

É possível que o contribuinte faça seus pagamentos **em dinheiro**, como argumentado pela defesa, e não há nada de ilegal neste procedimento. Também a legislação não impõe que se faça pagamentos de uma forma em detrimento de outra. O que causa estranheza é a argumentação de que a totalidade dos pagamentos aos profissionais tenha sido feito nesta modalidade, notadamente se observamos que alguns comprovantes denotam valores bastantes elevados para pagamento em espécie (R\$ 3.500,00; R\$ 2.500,00 e R\$ 2.000,00 — fls. 13/16). O que ocorre, é que ao necessitar de alguma comprovação de pagamento, como no presente caso, e previsto pela legislação tributária em vigor, não se tenha como fazê-lo.

O imposto de renda tem relação direta com os fatos econômicos. Quando a um ato jurídico se segue a tributação, não quer dizer que se tribute aquele, mas sim o fenômeno econômico que está por detrás dele. Não pode o contribuinte alegar simples forma se o fenômeno econômico não ficar provado.

Destarte, uma vez desatendidos os requisitos para dedutibilidade, correta é manutenção da atuação, tudo em sintonia com a legislação de regência, razão pela qual mantenho o valor glosado de R\$ 31.597,61, por falta de cumprimento de requisito mínimo contido no art. 80, § 1º, III, do RIR/99 e justificação consistente, nos termos do art. 73, caput e § 1º, do RIR/99, que importaram no imposto suplementar ajustado no valor de R\$ 14.799,09, mais acréscimos legais.

Quanto ao entendimento jurisprudencial e doutrinário trazido para justificar as pretensões recursais, os mesmos, nesta seara, são improficuos, pois, as decisões mesmo que colegiadas, sem um normativo legal que lhe atribua eficácia, não se traduzem em normas complementares do Direito Tributário, e somente vinculam as partes envolvidas nos litígios por elas resolvidos.

Por fim, no que tange ao requerimento de perícia contábil sobre os valores apurados, não vislumbro a necessidade de sua realização, visto que o processo se encontra suficientemente instruído e é contundente a demonstrar a sujeição passiva. Ademais é pertinente ressaltar que no processo fiscal a produção probatória somente se justifica se necessária à formação de convicção do julgador (art. 18 do Decreto nº 70.235/72), o que torna-se despropositado no presente feito.

### Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do presente recurso, para rejeitar a preliminar suscitada, e no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO, nos termos do voto em epígrafe, para manter a glosa das despesas médicas declaradas, no valor de R\$ 31.597,61, na base de cálculo do imposto de renda no ano-calendário 2002, exercício 2003.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Wilderson Botto