



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA**

**Processo n°** 19647.010836/2006-49  
**Recurso n°** 160.449 Voluntário  
**Matéria** IRPF  
**Acórdão n°** 104-23.230  
**Sessão de** 29 de maio de 2008  
**Recorrente** ANA CLARA GUSMÃO DE FREITAS VIANA  
**Recorrida** 1ª. TURMA/DRJ-RECIFE/PE

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004

**DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO** - A validade da dedução de despesas médicas depende da comprovação do efetivo dispêndio do contribuinte.

**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 médicas cujos serviços não foram comprovados.

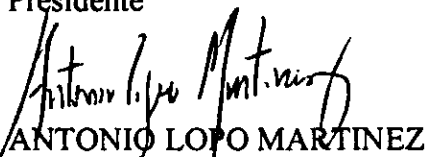
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ANA CLARA GUSMÃO DE FREITAS VIANA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente

  
ANTONIO LOPO MARTINEZ

Relator

FORMALIZADO EM: 02 JUL 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nelson Mallmann, Heloisa Guarita Souza, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Rayana Alves de Oliveira França, Renato Coelho Borelli (Suplente convocado) e Gustavo Lian Haddad. Ausente justificadamente o Conselheiro Pedro Anan Júnior. *gel*



## Relatório

Em desfavor da contribuinte, ANA CLARA GUSMÃO DE FREITAS VIANA, supra qualificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 03 a 13, no qual é cobrado o imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF), relativamente aos anos-calendário de 2000, 2001, 2002 e 2003, no valor total de R\$ 21.977,06 (vinte e um mil, novecentos e setenta e sete reais e seis centavos), acrescido de multa de lançamento de ofício e de juros de mora, calculados até 31/10/2006, perfazendo um crédito tributário total de R\$ 63.714,97 (sessenta e três mil, setecentos e quatorze reais e noventa e sete centavos).

As infrações apontadas encontram-se relatadas na descrição dos fatos de fls. 04 a 07, sendo fundamentalmente a dedução indevida de despesas médicas (glosa do valor de R\$ 4.000,00, fato gerador em 31/12/2000; glosa do valor de R\$ 28.054,04, fato gerador em 31/12/2001; glosa do valor de R\$ 19.700,00, fato gerador em 31/12/2002; e glosa do valor de R\$ 28.200,00, fato gerador em 31/12/2003).

Houve qualificação da multa de ofício aplicada no percentual de 150%, relativamente às glosas das deduções relacionadas às Sras. Sandra Lins Souza e Luciana Badaró Cruz.

Cientificada do lançamento em 05/12/2006, insatisfeita com a exigência, a contribuinte apresentou, em 04/01/2007, a impugnação de fls. 158 a 172, juntamente com a documentação de fls. 173 a 201, alegando, em síntese:

- *que a defendente e seus filhos se utilizaram, durante os anos-calendário de 2000 a 2003, de vários serviços de odontologia e psicologia, conforme recibos apresentados;*
- *que, quanto às deduções pleiteadas relativas às Sras. Luciana Badaró Cruz e Sandra Lins e Souza, o autuante presumiu serem inidôneos os recibos emitidos por essas profissionais, apesar de revestidos dos requisitos legais de validade e da confirmação, conforme declaração das emitentes, da execução dos serviços e do recebimento dos valores. Que o recibo é, na forma dos arts. 320 e 324 do Código Civil (CC), o documento hábil para comprovar pagamento e quitação de dívida;*
- *que efetuou o pagamento em dinheiro, transferindo-o pela tradição, exemplificada nos arts. 417 e 481 do CC; que não há qualquer ilegalidade em se efetuar pagamentos em moeda corrente, como determina o art. 315 do CC, inclusive por ser o meio usual das pessoas que não possuem conta bancária;*
- *que, relativamente às despesas efetuadas junto às psicólogas Fabiana Moraes e Cláudia Renata Andrade da Silva, foram glosadas em razão da falta de comprovação do efetivo pagamento, da ausência de identificação do CPF e do endereço em alguns dos recibos e, aditivamente, por ser pouco comum a utilização de tais serviços;*

- que, em relação às deduções pleiteadas, todas as profissionais citadas estão devidamente habilitadas nos Conselhos "Federais" pertinentes e exercem as atividades profissionais de odontologia e psicologia;

- que efetuou as deduções com fundamento no disposto nos §§ 1º a 5º do art. 11 do Decreto-lei nº 5.844/1943; nos incisos I e II do art. 8º e §§ 2º e 3º do art. 35, ambos da Lei nº 9.250/1995; e nos §§ 1º a 3º do art. 73, e §§ 1º a 5º do art. 80, ambos do Decreto nº 3.000/1999, Regulamento do Imposto de Renda;

- que, tendo realizado os pagamentos em espécie, não pode ser obrigada a apresentar cheques nominais, depósitos bancários, transferências ou ordens de pagamento, formas de pagamento que não são obrigatórias em lei. Que, ademais, ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, como garante o inciso II do art. 5º da CF/1988. Que efetuou os pagamentos de forma parcelada, recebendo, algumas vezes, recibo único. Cita jurisprudência administrativa em favor de suas alegações;

- que a fiscalização não pode desconsiderar fatos e documentos por meio de ficções e presunções e, muito menos, utilizá-las para criar efeitos na conformação da base de cálculo dos tributos, sob pena de lesão aos princípios da legalidade, capacidade contributiva, razoabilidade e proporcionalidade, entre outros. Entre as presunções em que se baseou a autoridade lançadora estão a existência de vício sanável nos recibos, a ausência de livro caixa e de recolhimento de carnê-leão por parte das profissionais e a metodologia dos serviços realizados;

- que todas as penalidades pecuniárias aplicadas devem ser consideradas, à exceção da multa sobre o erro de fato decorrente do valor declarado a maior de R\$ 54,04, da ADMED, sobre o qual deve incidir multa de mora de 20%;

- por fim, pede a nulidade da autuação, e no caso de dúvidas, a aplicação da interpretação que mais lhe possa beneficiar, como previsto no art. 112 do CTN;

- protesta, ainda, por provar o alegado por todos os meios admitidos em lei.

A autoridade recorrida, ao examinar o pleito, decidiu pela procedência do lançamento, através do Acórdão-DRJ/REC nº. 18.527, de 30/03/2007, às fls. 214/228, consubstanciado na seguinte ementa:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF*

*Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003*

*Ementa:*

**DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. CONDIÇÕES.**

*Somente são dedutíveis, para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física, as despesas médicas realizadas com o contribuinte ou com os dependentes relacionados na declaração de ajuste anual, que forem comprovadas mediante documentação hábil e idônea.*

**DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. INDÍCIOS DE NÃO-PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS CONSIGNADOS NOS RECIBOS.**

*Deve ser mantida a glosa do valor declarado a título de dedução de despesas médicas quando existir nos autos documentação contendo indícios veementes de que os serviços consignados nos recibos apresentados não foram, de fato, executados e o contribuinte deixa de carrear aos autos a prova do pagamento ou da efetividade da prestação desses serviços.*

*Assunto: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003*

*Ementa:*

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.**

*É cabível, por disposição literal de lei, a incidência da multa no percentual de 75%, sobre o valor do imposto apurado em procedimento de ofício, que deverá ser exigida juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte.*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003*

*Ementa:*

**GLOSA DA DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.**

*Deve ser mantida a glosa da dedução de despesas médicas, relativamente à parcela não expressamente impugnada pelo contribuinte.*

**MEIOS DE PROVA. PRESUNÇÕES.**

*A prova de infração Fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador, e em atendimento ao Princípio da Verdade Material.*

**PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS  
INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR.**

*Os princípios constitucionais tributários, a exemplo do Princípio da Legalidade e da Capacidade Contributiva, são limitações impostas pelo legislador constituinte ao legislador ordinário. Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação da observância desses princípios, uma vez que neste juízo os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia.*

#### **DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.**

*As decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, posto que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.*

#### **INSTRUÇÃO DA PEÇA IMPUGNATÓRIA.**

*A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual.*

#### **Lançamento Procedente.**

Devidamente cientificada dessa decisão em 21/05/2007, ingressa a contribuinte com tempestivo recurso voluntário em 13/06/2007, onde reitera os argumentos de sua impugnação.

- Afirmando que todos os argumentos suscitados pelo auditor fiscal foram baseados em meras presunções;
- Questiona a presunção como instrumento inábil para determinação da ocorrência do fato jurídico tributário.

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro ANTONIO LOPO MARTINEZ, Relator

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

A interessada argumenta pela plausibilidade dos recibos para os quais a autoridade recorrida considerou oportuna a glosa das despesas médicas.

Para o deslinde da questão sobre a glosa de despesas médicas se faz necessário invocar a Lei nº 9.250, de 1995, 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;*

*(...).*

É lógico concluir, 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 e serviços radiológicos, restringindo-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativo ao seu tratamento e ao de seus dependentes. Sendo que esta dedução fica condicionada ainda a que os pagamentos sejam especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e CPF ou CGC de quem os recebeu, podendo na falta de documentação, ser feita indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.



Como, também, é claro que a autoridade fiscal, em caso de dúvidas ou suspeição quanto à idoneidade da documentação apresentada, pode e deve perquirir se os serviços efetivamente foram prestados ao declarante ou a seus dependentes, rejeitando de pronto àqueles que não identificam o pagador, os serviços prestados ou não identificam na forma da lei os prestadores de serviços ou quando esses não são considerados como dedução pela legislação. Recibos, por si só, não autorizam a dedução de despesas, mormente quando sobre o contribuinte recai a acusação de utilização de documentos inidôneos.

Tendo em vista as dúvidas suscitadas acerca da autenticidade dos recibos de despesas médicas, caberia ao beneficiário do recibo provar que realmente efetuou o pagamento no valor nele constante, bem como o serviço prestado para que ficasse caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução.

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, 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 lançadora.

Tendo em vista o art. 73, cuja matriz legal é o § 3º do art. 11 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. Mesmo que a norma possa parecer, em tese, discricionária, deixando a juízo da autoridade lançadora a iniciativa, esta agiu amparada em indícios de ocorrência de irregularidades nas deduções: o fato dos beneficiários do pagamentos das despesas médica não prestar esclarecimentos, ou não apresentar declaração de rendimentos compatíveis criam esses indícios.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o suplicante o ônus de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve assumir as conseqüências 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, o suplicante apresentar elementos que dirimam qualquer dúvida que paire a esse respeito sobre o documento.

A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada a comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados. Registre-se que em defesa do interesse público, é entendimento desta Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes que, para gozar as deduções com despesas médicas, não basta ao contribuinte à disponibilidade de simples recibos, cabendo a este, se questionado pela autoridade administrativa, comprovar, de forma objetiva a efetiva prestação do serviço médico e o pagamento realizado.

No caso concreto, é inegável, que a razão das glosas das despesas em discussão foi o conjunto dos indícios que levaram a fiscalização a não considerar como hábeis para a comprovação das despesas médicas utilizadas pela contribuinte, como dedução a tal título. Destaque-se os recibos emitidos pelas profissionais Sra. Luciana Badaró Cruz e/ou Sra Sandra Lins Souza, onde ambas investigadas, tais como demonstram os relatórios fiscais de fls.110 a 153, indicam ter as mesmas emitidos recibos inidôneos.



No que toca aos recibos, a decisão da autoridade recorrida é suficientemente clara em apresentar uma série de evidências que despertam a dúvida quanto a validade dos recibos.

31. De início, verifica-se que a fiscalização efetuou a glosa por ausência de comprovação do efetivo pagamento dos valores consignados nos recibos fornecidos pela fiscalizada. A prova da transferência dos recursos entre a contribuinte e as Sras. Fabiana Moraes e Cláudia Renata Andrade da Silva, ambas psicólogas, tornou-se necessária, para a autoridade lançadora, assim como para esta julgadora, face ao conjunto de indícios que se apresentam no presente caso concreto:

I - a inidoneidade dos recibos referentes às profissionais Luciana Badaró Cruz e Sandra Lins Souza, esta última também psicóloga;

II - o elevado valor dos recibos apresentados no período (R\$ 28.000,00, no ano-calendário de 2001 e R\$ 28.200,00, no ano-calendário de 2003);

III - a ausência de quaisquer outros documentos, a exemplo de exames, receituários, comprovantes de aquisição de medicamentos, fichas de acompanhamento de consultas e tratamentos.

Esses fatos, representam indícios que, associados à falta de comprovação da transferência de recursos levam esta julgadora a acompanhar a conclusão da autoridade lançadora no sentido de que não houve comprovação das despesas.

32. A defendente alega ainda que os tratamentos foram pagos em espécie, dentro dos requisitos legalmente previsto na legislação civil. Deve-se esclarecer que não estão em julgamentos os meios de satisfação de obrigações patrimoniais, previstos em lei. O que se coloca é que não é comum - aliás, é bastante incomum - que alguém efetue pagamentos que totalizam R\$ 28.000,00 e R\$ 28.200,00, sempre em espécie.

33. Apesar de a defendente argumentar que algumas pessoas, por não disporem de contas bancárias, efetuam, usualmente, pagamentos em espécie, não comprovou, no curso da ação fiscal ou por ocasião da impugnação, que se enquadrava em tal situação nos anos-calendário de 2001 e 2003, do que se infere que a fiscalizada dispunha de conta bancária no período. Dessa forma, tal alegação, ainda que procedente, não se aplica à contribuinte, por não ser o seu caso pessoal.

34. Entendo que os pontos acima levantados, considerados conjuntamente - e não de forma isolada, como a contribuinte intenta demonstrar em sua impugnação - constituem-se em indícios veementes da inexistência da prestação dos serviços, condição esta que a lei impõe como necessária para fins da dedução pleiteada.

35. Faz-se mister esclarecer, por fim:

I - que os recibos, por si sós, não são hábeis para comprovar os valores declarados a títulos de despesas médicas, especialmente quando existem indícios veementes que atestem a não-realização dos serviços neles especificados; e

II - que a prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador na apreciação das provas, de conformidade com os arts. 131 e 332 do Código de Processo Civil, e o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972.

É oportuno para o caso concreto, recordar a lição de MOACYR AMARAL DOS

SANTOS:

X

*"Provar é convencer o espírito da verdade respeitante a alguma coisa." Ainda, entende aquele mestre que, subjetivamente, prova 'é aquela que se forma no espírito do juiz, seu principal destinatário, quanto à verdade deste fato'. Já no campo objetivo, as provas "são meios destinados a fornecer ao juiz o conhecimento da verdade dos fatos deduzidos em juízo."*

Assim, consoante MOACYR AMARAL DOS SANTOS, a prova teria:

- a) um objeto - são os fatos da causa, ou seja, os fatos deduzidos pelas partes como fundamento da ação;
- b) uma finalidade - a formação da convicção de alguém quanto à existência dos fatos da causa;
- c) um destinatário - o juiz. As afirmações de fatos, feitas pelos litigantes, dirigem-se ao juiz, que precisa e quer saber a verdade quanto aos mesmos. Para esse fim é que se produz a prova, na qual o juiz irá formar a sua convicção.

Pode-se então dizer que a prova jurídica é aquela produzida para fins de apresentar subsídios para uma tomada de decisão por quem de direito. Não basta, pois, apenas demonstrar os elementos que indicam a ocorrência de um fato nos moldes descritos pelo emissor da prova, é necessário que a pessoa que demonstre a prova apresente algo mais, que transmita sentimentos positivos a quem tem o poder de decidir, no sentido de enfatizar que a sua linguagem é a que mais aproxima do que efetivamente ocorreu.

No fato concreto, a simples apresentação de recibos, não se constituem em documentos de força probante, capaz de elidir os lançamentos. Necessário seria comprovar que o serviço foi efetivamente realizado e que houve efetivamente o pagamento pelo mesmo. Provar nesse contexto seria demonstrar por meios objetivos e subjetivos - aceitos pelo sistema jurídico, de que ocorreu ou deixou de ocorrer um certo fato.


Embora não tenha sido questionado pelo recorrente, no caso em análise, a multa qualificada baseou-se no fato de ter a autoridade lançadora verificado à dedução deliberada de despesas médicas que não ocorreram. A autoridade fiscal lançadora fundamentou a aplicação da multa qualificada de 150% sob a consideração de que ficou evidenciado o intuito de fraude, na medida em que o contribuinte utilizou-se do subterfúgio (simulação) para deduzir indevidamente valores da base de cálculo do imposto de renda, com a intenção de eximir-se do pagamento de tributos devidos por lei.

Assim sendo, entendo, que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, cujo diploma legal é o artigo 44 da Lei nº. 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.



Assim, com as presentes considerações e provas que dos autos consta, encaminho meu voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso voluntário interposto pela contribuinte.

Sala das Sessões - DF, em 29 de maio de 2008

  
ANTONIO LOPO MARTINEZ