



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10640.003423/2010-80
ACÓRDÃO	2001-007.419 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BENONE FERNANDES BILHEIRO
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2006

RECURSO VOLUNTÁRIO. REPRODUÇÃO DA PEÇA IMPUGNATÓRIA. AUSÊNCIA DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA.

Cabível a aplicação do artigo 114, §12, inciso I, do RICARF - faculdade do relator de adotar os mesmos fundamentos da decisão recorrida quando este registrar que as partes não inovaram em suas razões de defesa.

DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

A dedução com despesas médicas somente é admitida se comprovada com documentação hábil e idônea. Os recibos não fazem prova absoluta da ocorrência do pagamento, devendo ser apresentados outros elementos de comprovação, quando solicitados pela autoridade fiscal (Súmula CARF nº 180).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o Conselheiro Wilderson Botto, que lhe deu provimento parcial, para restabelecer a dedução das despesas médicas, no valor total de R\$ 10.400,00, na base de cálculo do imposto de renda.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Lilian Claudia de Souza, Marcelo Milton da Silva Risso, Raimundo Cassio Goncalves Lima, Wilderson Botto, Wilsom de Moraes Filho, Honório Albuquerque de Brito (Presidente).

RELATÓRIO

A seguir transcreve-se o relatório do acórdão nº 12-65.815 da 19ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro (1) /RJ (fls. 101 e segs.).

Trata-se de Notificação de Lançamento (fls. 38/44) em nome do sujeito passivo em epígrafe, decorrente de procedimento de revisão da sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF), em que foram apuradas as seguintes infrações:

1. Dedução Indevida de Pensão Alimentícia Judicial e/ou por Escritura Pública, no valor de R\$ 1.216,15, conforme fl. 39;
2. Dedução Indevida de Previdência Oficial, no valor de R\$ 3.696,00, conforme fl. 40;
3. Dedução Indevida de Despesas Médicas, no valor de R\$ 12.800,00, conforme fl. 41;
4. Compensação Indevida de Imposto Retido na Fonte, no valor de R\$ 2.129,48, conforme fl. 43.

Inconformado(a) com a exigência, o(a) representante do contribuinte apresentou impugnação, às fls. 02/07, alegando, em síntese, que apresenta documentação comprobatória.

Após análise, a DRJ, por maioria de votos, acatou em parte os argumentos da contribuinte.

Do **voto vencido** do acórdão recorrido:

Da Dedução Indevida de Pensão Alimentícia Judicial e/ou por Escritura Pública

Inicialmente, destaca-se que o contribuinte declarou como dedução de pensão alimentícia o valor de R\$ 25.938,98. Alega que tal valor é o constante no documento de fl. 17. Ressalta-se que a fiscalização, glosou apenas o valor de R\$ 1.216,15, por de tratar de rendimento de 13º salário, sujeito à tributação exclusiva.

Esclareça-se, ainda, conforme DIRF, à fl. 49, que o valor referente à dedução para a Pensão alimentícia é o valor constante no campo 04 do documento de fl. 17, que não engloba o 13º salário, conforme abaixo:

Mês	Rend	IRRF	Prev. Privada	Prev. Oficial	Depend.	Pen. Alim.
jan	6.298,65	443,5	0	266,8	252,72	2.245,23
fev	5.405,12	248,48	0	286,36	264,1	2.041,28
mar	5.405,12	276,61	0	286,36	264,1	1.939,01
abr	5.405,12	276,61	0	286,36	264,1	1.939,01
mai	5.405,12	278,49	0	276,19	264,1	1.942,33
jun	5.405,12	278,49	0	276,19	264,1	1.942,33
jul	5.405,12	278,49	0	276,19	264,1	1.942,33
ago	6.151,60	401,59	0	358,3	264,1	2.159,08
set	6.849,71	533,07	0	317,24	264,1	2.420,13
out	5.778,36	340,04	0	317,24	264,1	2.050,70
nov	5.778,36	340,04	0	317,24	264,1	2.050,70
dez	5.778,36	340,04	0	317,24	264,1	2.050,70
					TOTAL	24.722,83

Esclareça-se, ainda, que o rendimento de décimo terceiro salário sofre tributação exclusiva na fonte, por força do disposto no art. 16, inciso III, da Lei nº 8.134, de 1990. Dessa forma, como tal rendimento não integra o cômputo de rendimento bruto sujeito ao ajuste anual, as deduções incidentes sobre tal valor, assim como o correspondente imposto de renda retido na fonte, também não podem ser considerados no cálculo do ajuste da respectiva declaração de rendimentos.

Portanto, pelo fato de a pensão alimentícia judicial incidente sobre rendimento de décimo terceiro salário não representar despesa dedutível da base de cálculo do imposto na declaração de ajuste anual, deve ser mantida a glosa referente ao abono anual.

Da Dedução Indevida de Previdência Oficial

O Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999) assim dispõe sobre a dedução de contribuições para a previdência oficial:

" Art. 74. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, poderão ser deduzidas (Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, incisos IV e V):

I - as contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

Para comprovar o valor deduzido de R\$ 3.696,00, o contribuinte juntou os documentos de fls. 18/33.

Ademais, verifica-se o recolhimento das GPSs e que o contribuinte constava no rol de trabalhadores informados em GFIP, conforme consulta às fls. 94/99, motivo pelo qual me manifesto pelo cancelamento da presente glosa.

Dedução Indevida de Despesas Médicas

De análise aos autos, constata-se que a fiscalização, após a verificação da documentação apresentada, procedeu à glosa de despesas médicas declaradas pelo Contribuinte.

Em relação ao tema, vale ressaltar que a Lei nº 9.250 de 1995, prevê, no art. 8º, as deduções permitidas na apuração da base de cálculo do imposto, entre as quais figuram as despesas médicas.

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.

*§ 3º As despesas médicas e de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial, de acordo homologado judicialmente ou de escritura pública a que se refere o art. 1.124-A da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo do imposto de renda na declaração, observado, no caso de despesas de educação, o limite previsto na alínea b do inciso II do **caput** deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)*

Nesse mesmo sentido, estabelece o Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999 (RIR – Regulamento do Imposto de Renda):

Art.80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamento 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 Física - 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; (...)

Destaca-se, ainda, o previsto na Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, ao tratar da comprovação de tais dispêndios, *verbis*:

Art. 46. A dedução a título de despesas médicas é condicionada a que os pagamentos sejam especificados e comprovados com documentos originais que indiquem nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, a comprovação ser feita com a indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

E o “caput” do artigo 73, do RIR/1999, *verbis*:

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, § 3º).

Ressalto, ainda, que compartilho do entendimento de que ausentes um ou mais dos requisitos acima, como endereço ou C.P.F. do prestador do serviço, tal vício pode ser suprido, seja por complementação apresentada pelo contribuinte, seja por consulta aos sistemas da Receita Federal, em observância ao disposto no art. 37 da Lei 9.784/99.

E, por fim, defendo a tese adotada pela Receita Federal de que não havendo indícios de fraude, o contribuinte é o beneficiário dos serviços prestados nos recibos emitidos em seu nome.

Destarte, em análise dos autos, verifica-se que foram glosadas despesas médicas no valor de R\$ 12.800,00, pelos motivos expostos na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, à fl. 42:

O contribuinte informou em sua DIRPF/2008 o valor de R\$25.218,26 a título de despesas médicas, tendo sido essa retida em malha por estar a referida dedução fora dos parâmetros de normalidade. Foi então expedida intimação para que ele trouxesse os documentos referentes às despesas declaradas. A análise dos documentos apresentados mostrou o que segue: o contribuinte informa o atendimento simultâneo, durante todo o ano, por duas psicólogas diferentes, sendo que uma delas atua em Muriaé e a outra em Juiz de Fora, cidades distantes cerca de 160 km uma da outra; além disso, foi informado também pagamentos a uma fonoaudióloga, sendo que a situação fiscal das três profissionais não é compatível com os preços por elas praticados, motivo pelo qual foi o contribuinte intimado a comprovar a efetiva prestação e o efetivo pagamento daqueles serviços, conforme Termo de Intimação Fiscal/Malha nº 877/2010.

Cientificado do referido Termo em 21 de junho de 2010, conforme AR em anexo, ele não se pronunciou até a presente data, motivo pelo qual cabe a glosa também do valor de R\$12.800,00. Esse entendimento encontra fulcro na legislação do imposto de renda que prevê que a dedução diz respeito a pagamentos devidamente comprovados.

Portanto, foram glosadas as seguintes despesas declaradas:

CPF/CNPJ/NIT	Nome do Beneficiário	Valor Pago
380.877.826-15	ANA LUCIA LUPATINI ALMADA	7.400,00
054.576.556-01	DANUZA MACHADO	2.400,00
048.832.036-46	BEATRIZ FERNANDES GONCALVES	3.000,00
	TOTAL	12.800,00

Para comprovar as despesas referente à Ana Lucia Lupatini Almada, o contribuinte apresentou os documentos de fls. 08/10, que totalizam R\$ 7.400,00, e a declaração de fl. 37, que confirmou os recibos emitidos e esclareceu que na impossibilidade de atendimento do contribuinte, este era feito pela sua colega psicóloga Beatriz Fernandes Gonçalves. Destaca-se, ainda, a declaração prestada por Beatriz Fernandes Gonçalves, à fl. 34, que esclarece ter prestado serviços ao contribuinte em sua residência, embora exerça funções em Muriaé. Desta forma, entendo que o contribuinte logrou comprovar os valores pagos, em espécie, e a dúvida levantada pela fiscalização, motivo pelo qual me manifesto pelo cancelamento da presente glosa.

Da mesma forma, apresentou os documentos de fls. 11/13, em relação à fonoaudióloga Danuza Machado, e fls. 14/16 e declaração de fl. 34, em relação à psicóloga Beatriz Fernandes Gonçalves, que comprovam o pagamento das despesas médicas, em espécie, e atendem aos requisitos legais acima, motivo pelo qual também me manifesto no sentido de cancelar tais glosas.

Ressalto, por fim, que aceito os recibos em que esclarecem que os serviços foram prestados ao contribuinte e sua filha, tendo em vista que o mesmo declarou sua filha como dependente.

Da Compensação Indevida de Imposto Retido na Fonte

Com relação à presente infração, a fiscalização justificou o lançamento da seguinte forma, conforme fl. 43:

A DIRF apresentada por Vestuários e Acessórios Pé de Moleque informa o desconto do valor de R\$2.129,48 a título de imposto de renda retido na fonte do contribuinte. Intimada a efetuar o recolhimento desse valor, a empresa não atendeu. Considerando que o próprio contribuinte é o sócio administrador da empresa, não pode ele pleitear a compensação do valor acima, motivo pelo qual foi feita sua glosa.

Em consulta à DIRF da empresa Vestuários e Acessórios Pé de Moleque Ltda, CNPJ 86.505.252/0001-98, verifica-se que foram retidos os seguintes valores:

Código de receita:	0561 - Rendimentos do trabalho assalariado					
Meses	Rendimentos tributáveis	Deduções	Imposto retido			
		Previdência oficial	Dependentes	Pensão alimentícia	Previdência privada e FAPI	
Janeiro	2.800,00	308,00	0,00	0,00	0,00	185,23
Fevereiro	2.800,00	308,00	0,00	0,00	0,00	176,75
Março	2.800,00	308,00	0,00	0,00	0,00	176,75
Abril	2.800,00	308,00	0,00	0,00	0,00	176,75
Maio	2.800,00	308,00	0,00	0,00	0,00	176,75
Junho	2.800,00	308,00	0,00	0,00	0,00	176,75
Julho	2.800,00	308,00	0,00	0,00	0,00	176,75
Agosto	2.800,00	308,00	0,00	0,00	0,00	176,75
Setembro	2.800,00	308,00	0,00	0,00	0,00	176,75
Outubro	2.800,00	308,00	0,00	0,00	0,00	176,75
Novembro	2.800,00	308,00	0,00	0,00	0,00	176,75
Dezembro	2.800,00	308,00	0,00	0,00	0,00	176,75
Total	33.600,00	3.696,00	0,00	0,00	0,00	2.129,48
13º Salário	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Código de receita:	8045 - Comissões e corretagens pagos à PJ e serviços de propaganda prestados por PJ (Art. 53, Lei 7.450/85)					
		Anterior	Código de receita	Próximo	►	
Meses	Rendimentos tributáveis	Imposto retido				
Janeiro	307,12	4,55				

Fevereiro	228,05	3,38				
Março	169,73	2,50				
Abril	190,20	2,79				
Maio	292,02	4,31				
Junho	287,64	4,26				
Julho	365,41	5,41				
Agosto	283,95	4,21				
Setembro	310,51	4,62				
Outubro	383,32	5,70				
Novembro	315,16	4,64				
Dezembro	451,84	6,71				
Total	3.584,95	53,08				

Em análise dos autos, verifica-se que o contribuinte apresentou os DARFs de fls. 19/21.

Em consulta aos sistemas internos da Receita Federal, confirmam-se apenas 6 recolhimentos correspondentes às retenções realizadas em 2007, no valor total de R\$ 1.060,50, conforme fl. 100.

Desta forma, considerando que o contribuinte, por ser sócio da empresa que promoveu a retenção do Imposto de Renda, era, portanto, o responsável pelo recolhimento de tais retenções, não pode, o mesmo, se beneficiar da dedução de Imposto de Renda retido sem a devida comprovação do recolhimento.

Destarte, manifesto-me pela possibilidade de dedução apenas dos valores devidamente recolhidos.

Em resumo, manifesto-me pela manutenção da glosa de Dedução Indevida de Pensão Alimentícia Judicial e/ou por Escritura Pública, no valor de R\$ 1.216,15 e de parte da infração de Compensação Indevida de Imposto Retido na Fonte, no valor de R\$ 1.060,98.

De acordo com o acima exposto, segue novo demonstrativo da apuração do imposto devido:

Descrição	Valores em Reais Notificação de Lançamento	Valores em Reais Após análise da documentação apresentada
1. Total dos Rendimentos Tributáveis Declarados	107.674,26	107.674,26
2. Omissão dos Rendimentos Apurada	-	
3. Total das Deduções Declaradas	61.604,15	61.604,15
4. Glosa das Deduções Indevidas	17.712,15	1.216,15
5. Prev. Oficial sobre Rendimento Omitido	-	-
6. Base de Cálculo Apurada (1+2-3+4-5)	63.782,26	47.286,26
7. Imposto Apurado após as Alterações (Calculado pela tabela progressiva anual)	11.237,80	6.701,40
8. Dedução de Incentivo	-	-
9. Glosa de Dedução de Incentivo	-	-
10. Total de Imposto Pago Declarado	6.164,93	6.164,93
11. Glosa de Imposto Pago	2.129,48	1.060,98
12. IRRF sobre Infração e/ou Carnê-Leão Pago	-	-
13. Imposto a Pagar após Alterações (7-8+9-10+11-12)	7.202,35	1.597,45
14. Imposto a Pagar Declarado/Calculado	202,03	202,03
15. Imposto já Restituído	-	-
16. Imposto Suplementar	7.000,32	1.395,42

17. Imposto a Restituir Ajustado		
Tabela Progressiva para o cálculo anual do Imposto de Renda de Pessoa Física para o exercício de 2008, ano-calendário de 2007. *		
Base de cálculo anual em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 15.764,28	-	-
De 15.764,29 até 31.501,44	15	2.364,64
Acima de 31.501,44	27,5	6.302,32

Destarte, em face dos argumentos expendidos, voto pela procedência em parte da impugnação, razão pela qual deve ser mantido o Imposto suplementar de R\$ 1.395,42, sendo R\$ 334,44, a ser acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora e R\$ 1.060,98, a ser acrescido de multa de mora de 20% e juros de mora.

Do voto vencedor do acórdão recorrido:

Discorda-se do relator exclusivamente quanto à infração de dedução indevida de despesas médicas.

A autoridade lançadora expressamente motivou este lançamento no fato de o Interessado não ter se pronunciado sobre intimação realizada com fim de que fossem comprovados a efetiva prestação e o efetivo pagamento dos serviços em questão (fl. 42). A intimação da malha fiscal de fl. 50 comprova esta motivação.

O Interessado não se manifesta em sua impugnação sobre a comprovação do efetivo pagamento. As declarações das prestadoras Beatriz Fernandes Gonçalves (fl. 34) e Ana Lúcia Lupatini Almada (fl. 37) simplesmente relatam que o pagamento ocorreu em espécie.

O Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999) assim dispõe sobre as deduções permitidas e a dedução de despesas médicas:

“DEDUÇÕES

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, §3º). (Grifos Acrescidos)

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):

(...)

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;” (grifou-se)

Como se depreende da legislação transcrita acima, a dedução das despesas médicas na Declaração de Imposto de Renda está sujeita à comprovação. O primeiro item a ser comprovado pelo contribuinte, segundo expressa disposição legal (“pagamentos efetuados”), é exatamente o pagamento das despesas médicas. Comumente é aceito, para comprovar o pagamento das despesas médicas, o recibo firmado pelo profissional da área médica, quando o serviço for prestado por pessoa física, ou a Nota Fiscal, se por pessoa jurídica. No entanto, é lícito à Autoridade Fiscal exigir, a seu critério, outros elementos de provas adicionais, caso não fique convencido da efetividade da prestação dos serviços ou do respectivo pagamento. Percebe-se, ainda, que a terminologia adotada pela legislação é “documentação”, o que, por certo, compreende diversos tipos de documentos, tais como, recibo de pagamento/nota fiscal, exame médico, cheque nominal, prontuário médico, laudo médico, dentre outros. O importante, para que tenham eficácia probatória, é que reflitam a quitação de determinada obrigação. Para tanto, é necessário que, da documentação, seja possível identificar: a) a natureza do serviço prestado, não bastando a menção genérica à prestação de serviços médicos; b) o efetivo pagamento; e c) a correspondência entre o pagamento e o valor pago ao nome, número de inscrição cadastral e endereço do profissional recebedor da contraprestação pecuniária. Esses fatos podem estar identificados em um único documento ou em um conjunto de documentos que se complementem, de livre produção, pois a lei não define forma específica. Existem, todavia, certos fatos cujo meio de prova está tipificado. O pagamento é um destes fatos, pois na falta de outro documento comprobatório da quitação da obrigação, pode ser provado por meio de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento, conforme art. 80 § 1º, inciso III, *in fine*, do RIR/1999. Regra geral, ao Fisco cabe provar as alegações sobre omissão de rendimentos e ao contribuinte, a prova dos fatos que reduzem o crédito tributário, competindo-lhe, portanto, cumprir o encargo do ônus da prova das despesas médicas deduzidas, quando assim exigido pelo Fisco, por força do art. 73 do Regulamento do Imposto de Renda. Assim dispõe o art. 333 do Código do Processo Civil (CPC – Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973): “Art. 333. O ônus da prova incumbe: I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.” É decorrência da regra geral do direito, segundo a qual quem alega alguma coisa deve comprová-la, pois não seria lícito que a parte se beneficiasse do

alegado com base apenas em meras afirmações. Os recibos e as declarações de pagamento contêm uma declaração de fato, o que faz com que tenham aptidão para provar a declaração, mas não o fato declarado, conforme dicção do parágrafo único do art. 368 do CPC: “Art. 368. As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário. Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato.” Esse dispositivo legal também esclarece que os recibos e as declarações de pagamento presumem-se verdadeiros somente em relação àqueles que participaram do ato. Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça já teve oportunidade de afirmar que “a presunção *juris tantum* de veracidade do conteúdo do instrumento particular é invocável tão-somente em relação aos seus subscritores (STJ, Ac. Unân. 4a T. Resp. 33.200-3/SP, rel. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira, in RSTJ 78:269). É também o entendimento da doutrina abalizada de Washington de Barros Monteiro: “Saliente-se, entretanto, que a presunção de veracidade só prevalece contra os próprios signatários, não contra terceiros, estranhos ao ato”. (Curso de Direito Civil”, 1ª vol., 34ª Edição, p. 257 e 258). O vigente Código Civil (CC - Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002) também disciplina o limite da presunção de veracidade dos documentos particulares e seus efeitos sobre terceiros: “Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários. Parágrafo único. Não tendo relação direta, porém, com as disposições principais ou com a legitimidade das partes, as declarações enunciativas não eximem os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las.

(...) Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.” (grifou-se) É certo que o sistema protege o documento que se reveste de presunção de veracidade, permitindo redução do seu valor probatório somente diante de prova em contrário. Por outro lado, o documento que não se reveste de presunção de veracidade é passível de ser rejeitado como prova, independentemente de prévia invalidação quanto à sua autenticidade ou veracidade, desde que haja outros motivos. Em síntese, como não há presunção de veracidade, perante o Fisco, do recibo e da declaração de pagamento, a este documento atribui-se ordinário valor probatório. Por isso, a simples declaração dos prestadores de que receberam os honorários em espécie não é suficiente para comprovar o efetivo pagamento das despesas declaradas. Assim, com base nos princípios da persuasão racional e do livre convencimento, e, considerando que, conforme dispositivos do CPC e CC retrocitados, o ônus da prova do fato declarado compete ao contribuinte interessado na prova da sua veracidade, conclui-se que é legítima a exigência, pelo Fisco, de elementos complementares a este documento, com a finalidade de formar juízo de verossimilhança dos fatos

declarados, não se exigindo, para tanto, a invalidação da autenticidade e veracidade do recibo e da declaração de pagamento. Sabendo-se que as declarações, por si só, podem não ser suficientes para comprovar o fato que deu origem à despesa médica, a decisão quanto à necessidade de mais ou menos elementos de prova deve ser resolvida à luz do princípio da razoabilidade, ponderando-se a acessibilidade às provas. Despesas médicas de valor expressivo, individualmente ou em conjunto, ensejam, necessariamente, maior comprovação da despesa incorrida. Além disso, é possível afirmar que, em regra, as dívidas de valores elevados são pagas em cheque ou cartão de crédito, por questões de segurança e de comodidade. Considerando esses fatores, que são de conhecimento geral, e, portanto, deduzidos a partir da ordinária experiência, presume-se que, nesses casos, em regra, é viável e possível a apresentação, pelo contribuinte, de elementos complementares ao recibo de pagamento, tais como cheques, comprovantes de depósitos bancários, extratos bancários comprovando os saques no caso de pagamento em dinheiro, etc. Este entendimento é abalizado pela jurisprudência do Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme ementas abaixo: “DESPESAS MÉDICAS E ODONTOLÓGICAS. COMPROVAÇÃO INSUFICIENTE. Deve ser mantida a glosa de despesas médicas e odontológicas de valor relevante insuficientemente comprovadas por documentação hábil e idônea quanto ao efetivo pagamento e à efetiva prestação dos serviços por profissional habilitado.

DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - A validade da dedução de despesas médicas depende da comprovação do efetivo dispêndio do contribuinte. (1a Conselho de Contribuintes / 2a. Câmara / Acórdão unân. 102-49395 em 06/11/2008, rel. Eduardo Tadeu Farah). IRPF - DEDUÇÃO COM DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo ou declaração unilateral, sem a efetiva comprovação da prestação dos serviços e do pagamento correlato. Essas condições devem ser comprovadas por outros meios de prova, tais como: radiografias, receitas médicas, exames laboratoriais, notas fiscais de aquisição de remédios e outras. Simples declarações unilaterais não têm o condão de suprir as provas mencionadas (Acórdão 102-46489 de 16/09/2004). 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 104-23.311, de 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. 102-48.510, de 2007). IRPF

- DESPESAS MÉDICAS - DEDUÇÃO - Inadmissível a dedução de despesas médicas, na declaração de ajuste anual, cujos comprovantes não correspondam a uma efetiva prestação de serviços profissionais, nem comprovado os desembolsos. Tais comprovantes são inaptos a darem suporte à dedução pleiteada. Legítima, portanto, a glosa dos valores correspondentes, por se respaldar em recibo imprestável para o fim a que se propõe (Ac. 1º CC 104-16647/1998).” Todo o exposto leva a concluir que a declaração particular de pagamento, por si só, não tem eficácia probatória para fins de dedução do Imposto de Renda Pessoa Física, quando, apesar de preencher os requisitos objetivos do art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda, a despesa médica tiver valor expressivo, e, além disso, o contribuinte, devidamente intimado, não tiver apresentado elementos subsidiários nem comprovado a impossibilidade de fazê-lo. Exige-se nesses casos a comprovação da prestação dos serviços e, principalmente, a efetiva realização dos pagamentos correspondentes. 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. Estes meios de prova foram expressamente listados pela autoridade fiscal na intimação de fl. 50. Com efeito, inexistente obrigação legal de que o contribuinte efetue os pagamentos com cheque cruzado e nominal, mas deve ter em conta que, caso tenha intenção de beneficiar-se de dedução de despesa médica, a questão passa a envolver não apenas ele e o profissional de saúde, mas também o Fisco. Nesse sentido, deve acautelar-se, mantendo sob sua guarda os elementos de prova da efetividade do serviço e do pagamento, pois ao contribuinte incumbe o ônus da prova da regularidade da dedução pleiteada. Desta forma, por considerar não estar comprovado o efetivo pagamento das despesas médicas glosada, apesar de o Interessado ter sido intimado para este fim e esta ter sido a motivação para o lançamento em julgamento, deve ser mantida a glosa no valor de R\$ 12.800,00 (art. 73 do Regulamento do Imposto de Renda). Quanto aos prestadores Ana Lúcia Lupatini Almada e Danuza Machado, deve ser ressaltado, ainda, que os recibos de fls. 08/13 indicam que a filha do Interessado também foi paciente dos serviços médicos prestados. Através dos documentos constantes nos autos não é possível confirmar se esta filha beneficiária dos serviços médicos é a mesma declarada como dependente na DIRPF/2008. Assim, a glosa destas duas prestadoras deve ser mantida também com a motivação de não estar comprovado o paciente dos serviços prestados, uma vez que a dedução se restringe aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes (art. 80, § 1º, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda). O

Imposto de Renda suplementar, após o julgamento, fica calculado da seguinte forma:

(...)

O Imposto de Renda dos códigos de receita 2904 e 0211 fica calculado da seguinte forma, com a respectiva multa de ofício e multa de mora, além dos juros de mora a serem calculados no momento do pagamento:

(...)

Diante do acima exposto, voto no sentido de julgar PROCEDENTE EM PARTE a impugnação, mantendo em parte o crédito tributário lançado conforme tabelas acima, aí incluída a parcela do imposto relativa à matéria não impugnada, acrescido de multa de ofício para o código 2904 e multa de mora para o código 0211.

Cientificado da decisão de primeira instância em 16/06/2014, o sujeito passivo interpôs, em 14/07/2014, Recurso Voluntário, fl. 122, sustentando, em apertada síntese, que os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e efetivo pagamento. Cita jurisprudência.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro(a) Honório Albuquerque De Brito - Relator(a)

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

Despesas médicas

Passo então à análise da questão que subiu a esta turma do CARF para análise e julgamento, qual seja, se os recibos e demais documentos apresentados relativos a supostos pagamentos por serviços prestados pelas psicólogas Ana Lucia Lupatini Almada (R\$ 7.400,00) e Beatriz Fernandes Gonçalves (R\$ 3.000,00) e pela fonoaudióloga Danuza Machado (R\$ 2.400,00), no valor total glosado de R\$ 12.800,00, são suficientes para provar o alegado, para fins de sua utilização pelo contribuinte como dedução da base de cálculo do IRPF na declaração de ajuste anual.

REGIMENTO INTERNO DO CARF – APLICAÇÃO § 3º, Art. 57

Da análise do recurso voluntário impetrado, tem-se que por meio do mesmo o contribuinte não apresenta novas razões de defesa além das já trazidas em sede de impugnação na primeira instância julgadora administrativa.

Os argumentos nesse sentido que sobem a este CARF em sede de recurso voluntário já foram objeto de minuciosa apreciação pela turma julgadora da DRJ, cujas análises e conclusões estão discorridas com clareza no voto posto no Acórdão recorrido, conforme transcrito acima na parte “Relatório” do presente acórdão.

Do Regimento Interno do CARF, art. 114 :

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

(...)

Desta forma, confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos, e acrescento como segue.

Dispõe o art. 73 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99) que a autoridade fiscal, se entender necessário, pode solicitar elementos de convicção da efetiva realização, bem como da natureza da despesa que se pretende deduzir. Assim, é lícito ao Fisco exigir, a seu critério, elementos comprobatórios das despesas, caso haja indícios que levem a questionamentos da efetividade da prestação dos serviços, de a quem foram prestados ou sobre quem assumiu seu ônus. A não apresentação dos elementos solicitados, ou sua não aceitação como hábeis e idôneos, pode ensejar a glosa dos valores deduzidos. Nesse sentido a Súmula CARF nº 180:

Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais.

Trata-se o IRPF apurado na declaração de ajuste anual de um dos tributos para os quais ocorre o denominado lançamento por homologação, vale dizer, aquele em que o sujeito passivo tem o dever de apurar, declarar e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. O pagamento assim antecipado extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. Cabe nesse caso ao contribuinte apurar os rendimentos tributáveis e, caso queira, deduzir as despesas da natureza e nos limites que a lei lhe faculta, para então estabelecer a base de cálculo do imposto.

Como regra, não são dedutíveis da base de cálculo do IRPF as despesas gerais do contribuinte, quer sejam necessárias, indispensáveis ou meramente úteis, como aluguel do imóvel em que reside, alimentação, lazer, pagamento de aulas de idiomas estrangeiros, e uma infinidade de outras. As despesas dedutíveis são, em verdade, exceções que o legislador entendeu por conceder, atendidas determinados limites e condições.

Retornando à sistemática do lançamento por homologação no IRPF, dentro do prazo até que se dê a homologação, e enquanto a Fazenda Pública não interfere e não se pronuncia a respeito, opera-se como que uma presunção de verdade em relação à apuração do contribuinte. Entretanto, uma vez estabelecida a ação da Fiscalização da Receita Federal para verificação de eventuais infrações, cabe ao fiscal promover as diligências necessárias.

Assim sendo, não se mostra desarrazoada a exigência do Fisco da apresentação de elementos que comprovem, a juízo da autoridade tributária, a ocorrência da prestação do serviço, sua natureza e especialidade, a quem foi prestado, a transferência efetiva dos valores pagos de quem arcou com o ônus financeiro para o beneficiário. Ao contrário, é zelo da autoridade fiscal em cumprimento de suas obrigações funcionais, com amparo da lei. Ao solicitar, por exemplo, documentos que comprovem o efetivo pagamento dos valores, não está o fiscal necessariamente a atestar a inidoneidade do recibo apresentado ou tampouco do profissional que o emitiu. Está sim a solicitar elementos que se complementam na composição de um conjunto probatório com vista a formar sua convicção.

É certo que as solicitações de documentos devem atender à razoabilidade, devendo ser evitados os pedidos de provas impossíveis ou de difícil produção.

No curso da ação fiscal, deve o auditor responsável intimar com clareza o contribuinte fiscalizado sobre que elementos devem ser apresentados para análise dos fatos a serem apurados, descrevendo-os de forma a perfeitamente identificá-los. Posteriormente, caso a autoridade fiscal conclua pelo lançamento do crédito tributário, deve apresentar a descrição clara e objetiva dos fatos e das infrações cometidas que ensejaram a apuração do mesmo. Isso para que o contribuinte possa, caso queira, exercer plenamente seu direito de defesa.

No caso em comento, é de se considerar bastante plausível a exigência de elementos adicionais de provas, pois tem-se que o valor deduzido a título de despesas médicas é sem dúvida significativo. É de se esperar que em tratamentos que resultaram em tal monta de despesas seja possível a apresentação de elementos que comprovem a efetiva transferência de pagamentos, o que não foi feito no caso das supostas despesas glosadas pela Fiscalização.

Uma vez que não foi apresentada a comprovação exigida, devem ser mantidas as glosas das deduções das despesas médicas.

Jurisprudência

No que se refere à jurisprudência citada, por falta de lei que lhe atribua eficácia normativa, não constitui norma geral de direito tributário decisão judicial ou administrativa que produz efeito apenas em relação às partes que integram o processo (art. 100 do CTN – Parecer Normativo CST nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013).

Pelas mesmas razões já discorridas no voto da DRJ, os argumentos trazidos pelo contribuinte em seu Recurso Voluntário são improcedentes e, portanto, deve ser mantida integralmente a decisão da turma julgadora de primeira instância administrativa.

CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, voto por CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, conforme acima descrito.

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito