



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.010559/2008-94
ACÓRDÃO	2102-003.407 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	05 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LUIZ YOSHIDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2006

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO.

São dedutíveis os pagamentos efetuados pelos contribuintes a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, desde que devidamente comprovados. A dedução das despesas médicas é condicionada a que os pagamentos sejam devidamente comprovados com documentação idônea que indique o nome, endereço e número de inscrição no CPF ou CNPJ de quem os recebeu, ou ainda com documentação correlata pertinente, esclarecendo o efetivo dispêndio correlato. Falta de comprovação do efetivo pagamento.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA. IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO. SUMULA CARF 180.

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

SÚMULA CARF Nº 108. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

DILIGÊNCIA - DESNECESSIDADE. LIVRE CONVICÇÃO JULGADOR.

Nos termos do artigo 29, do Decreto nº 70.235/72, autoridade julgadora formará livre convicção para a apreciação das provas, podendo determinar

diligência que entender necessária, e não acatando as que não tiver resultado útil e prático ao processo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro José Márcio Bittes que deu provimento parcial.

(documento assinado digitalmente)

Jose Marcio Bittes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, Jose Marcio Bittes (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado, em 15/09/2008, Notificação de Lançamento no valor de R\$ 25.158,53, em que lhe é exigido imposto de renda pessoa física no montante de R\$ 12.350,63, acrescido de multa de 75% e juros calculados até 30/09/2008.

O crédito tributário originou-se da revisão fiscal da declaração de imposto de renda pessoa física ano-calendário 2005, em que foram glosados R\$ 23.604,00 deduzidos a título de despesas médicas, por não ter o contribuinte comprovado o efetivo pagamento aos profissionais, apesar de intimado para tal: Isaura Von Zuben Lemos, psicóloga - (R\$ 5.004,00); Ana Cristina de M. Borges, dentista - (R\$ 5.000,00); Márcia Fernandes Bandeira, psicóloga - (R\$ 1.500,00); Josilene Marques, dentista - (R\$ 2.000,00); Ana Carolina G. Granciero, fisioterapeuta - (R\$ 4.000,00); Fabiana P. Souto Fogaça, psicóloga - (R\$ 4.500,00). O extrato bancário apresentado não identifica o contribuinte e abrange somente os meses de abril, maio e junho. Ressalta que R\$ 1.600,00 foram glosados do Plano/UNIMED/PAH AGREC.. Enquadramento legal citado: art. 8º, inciso II, alínea "a", e §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.250/95; art. 43 a 48, da Instrução Normativa SRF nº 15/2001; art. 73, 80 e 83, inciso II, do Decreto nº 3.000/99 (RIR).

Houve, também, omissão de rendimentos, decorrente de decisão judicial (trabalhista), no valor de R\$ 23.916,43. Enquadramento legal citado: art. 1º a 3º, e §§, da Lei nº 7.713/88; art. 1º a 3º, da Lei nº 8.134/90; art. 1º e 15, da Lei nº 10.451/2002; art. 43, do Decreto nº 3.000/99 (RIR).

Cientificado do lançamento do crédito tributário, o contribuinte apresentou a impugnação de fls 01/09, alegando, em síntese, que intimado a apresentar os comprovantes das deduções o fez com documentação hábil e idônea, confirmando a efetiva prestação de serviços, e, mesmo assim, foi glosado R\$ 23.604,00 de despesas médicas.

Da glosa, concorda com o valor de R\$ 1.600,00, deduzido a título de contribuição ao plano UNIMED/AH AGREG, recolhendo o imposto correspondente.

Consta, ainda, do lançamento, acusação de Omissão de Rendimentos recebidos de pessoa jurídica, com o qual, também, concorda, recolhendo o imposto correspondente.

Das deduções de despesas médicas cita legislação que lhe outorga o direito a dedução e cita jurisprudência.

Diz que os recibos contêm assinatura, carimbo, número de Cadastro da Pessoa Física e número de registro do profissional no órgão competente, o que reforça a veracidade e boa-fé dos emitentes. Junta, também, cópias de declarações dos profissionais, cujos originais estão em poder da d. DRF/Campinas.

Se as provas apresentam irregularidade cabe ao Fisco a comprovação da inidoneidade, o que não foi feito.

O argumento de que “o contribuinte não logrou êxito em comprovar o efetivo pagamento das Despesas Médicas”, uma “vez que verificou-se que os saques não foram executados em datas e valores compatíveis para comprovar o pagamento dos recibos apresentados” não é motivo plausível para desconsiderar as despesas médicas deduzidas. Cita acórdão do Conselho de Contribuintes.

Pede transferência dos documentos originais que estão em poder da d. DRF/Campinas para o processo em questão, a consideração dos valores recolhidos, e cancelamento da exigência fiscal equivocada.

É o relatório.

Como matéria não impugnada, não mais faz parte deste processo a glosa da despesa do valor de R\$ 1.600,00, pago a UNIMED/PAH AGREG e omissão de rendimentos no valor de R\$ 23.916,43, recebidos em processo judicial. A decisão de piso foi desfavorável à pretensão impugnatória, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSO FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria não contestada expressamente na impugnação ou aquela que o contribuinte concorda e considerada incontroversa e o crédito tributário a ela correspondente definitivamente consolidado na esfera administrativa.

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS.

São dedutíveis na declaração de ajuste anual a título de despesas com médicos e planos de saúde, os pagamentos, devidamente comprovados

Cientificado da decisão de primeira instância em 12/05/2010, o sujeito passivo interpôs, em 09/06/2010, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e efetivo pagamento;
- b) impossibilidade de incidência de juros moratórios, calculados à taxa SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício;
- c) cabimento de diligência para atestar a autenticidade dos documentos ou a veracidade dos fatos alegados.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro(a) Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto - Relator(a)

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

O litígio recai sobre glosa de dedução de despesas médicas por falta de comprovação ao efetivo pagamento.

O recorrente reafirma seu inconformismo em seu recurso voluntário com base na regularidade dos recibos apresentados.

O ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto a determinado fato questionado. Nesse sentido, o artigo 73, caput e § 1º do RIR/1999, autoriza a fiscalização a exigir provas complementares se existirem dúvidas quanto à existência efetiva das deduções declaradas. Ou seja, com isso o legislador deslocou para o contribuinte o ônus probatório, uma vez que ele pode ser instado a comprovar ou justificar suas deduções.

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º)

§ 1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte. (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º.

A ausência de comprovação do efetivo pagamento ora caracteriza-se como ponto fulcral motivador do lançamento, mas o interessado não se desincumbiu de tal obrigação ao longo de toda a lide.

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 convenientes, desde que surtam os devidos efeitos legais. Impende, neste momento, a citação da Súmula deste Egrégio Conselho, de número 180, de cristalino enunciado para esclarecimento final da questão:

Súmula CARF nº 180 Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

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

Precedentes: 9202-007.803, 9202-007.891, 9202-008.004, 9202-008.063, 9202-008.311, 2202-005.320, 2301-006.449, 2301-006.652, 2202-005.318, 2202-005.838, 2401-007.368 e 2401-007.393.

O direito há de ser comprovado documentalmente. O art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, dispõe que o ônus da prova incumbe ao autor, enquanto o art. 36 da Lei nº 9.784, de 29/01/99, impõe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Em idêntico sentido atua o Decreto nº 70.235, de 1972, que determina em seu art. 15 que os recursos administrativos devem trazer os elementos de prova necessários.

Mantém-se assim integralmente a glosa a título de despesas médica em questão.

Tendo em vista que o recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF 1634/2023, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

Da dedução de despesas médicas

O motivo do lançamento ora discutido foi a não comprovação do efetivo pagamento, e o que fez o contribuinte, na impugnação, foi apenas acrescentar aos recibos já examinados pelo Auditor Fiscal notificante as declarações dos profissionais atestando o serviço prestado e o pagamento em dinheiro.

Sobre o extrato bancário que o Auditor Fiscal notificante diz ter sido apresentado apenas relativo ao período de abril, maio e junho e que não traz a identificação do contribuinte, juntado a fls. 115, o contribuinte nada disse.

O argumento de que o Auditor Fiscal não apresenta prova de inidoneidade dos documentos apresentados, de fato não há menção na Notificação de Lançamento indicação do motivo que o levou a pedir prova do efetivo pagamento, porém, é de estranhar-se a utilização dos serviços de três profissionais da mesma área, psicologia, e cujos recibos apresentam irregularidade, dois deles sem data completa (recibos de Isaura Von Zuben Lemos, referente maio e junho) e todos sem o endereço do profissional, contrariando o art. 8º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.250/95:

“III – limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou no Cadastro de Pessoas Jurídicas de quem recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.”

Veja-se que o acórdão mencionado pelo próprio contribuinte (AC 106-16122, da 6ª Câmara, 1ª Turma) confirma essa assertiva:

*Ementa:IRPF – GLOSA – DESPESA MÉDICA – Nos termos do art. 80, § 1º, inc. III do RIR/99, o recibo de prestação de serviços é documento hábil a comprovar a efetividade de despesas médicas efetuadas pelos contribuintes, **desde que dele constem nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoa Físicas – CPF do profissional prestador de serviço.** Não pode a fiscalização desconsiderar recibos que preenchem os requisitos da lei pelo simples fato de o contribuinte não ter apresentado o comprovante do pagamento do valor objeto do recibo. (alterei o destaque feito pelo impugnante).*

Outro recibo irregular é da Ana Cristina M. Borges (odontóloga), no valor de R\$ 5.000,00, que não traz o número do registro no órgão da classe profissional (CRO), pois, de acordo com o art. 8º, da Lei 9.250/95, inciso II, letra “a” abaixo transcrito, somente pagamento a profissionais, formalmente aptos para o seu exercício, são dedutíveis:

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;

Assim, ante a irregularidade dos recibos e não tendo o contribuinte carreado aos autos elementos de prova que demonstrassem, inequivocamente, na sua totalidade, que os serviços profissionais foram prestados e que os correspondentes pagamentos de honorários foram efetuados, mantém-se a glosa dos pagamentos aos quatro profissionais, psicólogos Fabiana P. Souto (R\$

4.500,00), Isaura Von Zuben Lemos (R\$ 5.004,00), Márcia Fernandes Bandeira (R\$ 1.500,00) e odontóloga Ana Cristina M. Borges (R\$ 5.000,00).

Com relação aos outros pagamentos (Josilene Marques, cirurgiã dentista -R\$ 2.000,00 e Ana Carolina Gomes Granciero, fisioterapeuta - R\$ 4.000,00), embora os recibos encontrem-se regulares, com nome, endereço, CPF do profissional e registro no órgão da classe, não houve a comprovação solicitada da efetiva prestação do serviço e do pagamento efetuado, motivo porque, também, se mantém a glosa.

Mesmo que presentes todas essas formalidades, só o recibo e declaração do profissional não têm valor probante absoluto. A apresentação de recibos com nome e assinatura do emitente tem potencialidade probatória relativa e esta deve ser limitada por todos os outros elementos de convicção coletados pelo auditor no decorrer da ação fiscal. Vejamos o disposto no Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, acerca das deduções permitidas e da dedução de despesas médicas:

DEDUÇÕES

Art.73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1.943, art. 11, §3º).

É de se esclarecer que, na busca da verdade material – princípio este informador do processo administrativo fiscal – forma o julgador seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato. É que o julgador administrativo não está adstrito a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo estabelecer sua convicção a partir do cotejamento de elementos de variada ordem, desde que estejam estes, por óbvio, devidamente juntados ao processo.

Assim é no processo administrativo fiscal, porque nesta seara, a comprovação fática do ilícito raramente é passível de ser produzida por uma prova única, isolada. No âmbito dos ilícitos de ordem tributária dificilmente ter-se-á um documento que ateste, isolada e inequivocamente, a prática de tais ilícitos; tal prova única, aliás, só seria possível, praticamente, a partir de uma confissão expressa do infrator, coisa que, como facilmente se infere, dificilmente se terá, por mais evidentes que sejam os fatos.

Na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam ilidir a imputação da irregularidade e, se a comprovação é possível e este não a faz - porque não pode ou porque não quer - é lícito concluir que tais operações não ocorreram de fato, tendo sido registradas unicamente com o fito de reduzir indevidamente a base de cálculo tributável.

Por todos estes motivos, não basta a apresentação de mero recibo, sem vinculação do pagamento ou da efetiva prestação do serviço, tendo o contribuinte

que efetuar provas complementares para ter sua dedução aceita pela autoridade fiscal.

Quando os pagamentos são efetuados mediante a emissão de cheques nominais ou de transferências bancárias, a comprovação é fácil. Mesmo nos casos de pagamentos efetuados em dinheiro, existe a possibilidade de o contribuinte trazer aos autos elementos de prova. O interessado poderia apresentar extratos bancários que evidenciassem os saques que deram origem às somas necessárias aos dispêndios ou indicar outra fonte que mostrasse a disponibilidade do numerário para pagamento.

Acórdãos do Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, também, indicam que maiores exigências podem ser feitas ao contribuinte:

1 - ABATIMENTOS DA RENDA BRUTA - A redução da base de cálculo do tributo depende da efetiva comprovação das despesas e a vinculação delas com o contribuinte. 1º CC / 4ª Câmara / Acórdão 104-17.369 em 22.02.2000. Publicado DOU: 24.08.2000.

2 - DEDUÇÕES - A autoridade fiscal pode e deve perquirir se os serviços efetivamente foram prestados ao declarante ou a seus dependentes, rejeitando de pronto aqueles 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. O documento por si só não autoriza a dedução, mormente quando não há prova efetiva de que os serviços foram prestados. 1º CC. / 2a. Câmara / ACÓRDÃO 102-44.658 em 21/03/2001. Publicado no DOU em: 07.01.2003.

Quanto a solicitação de diligência, o recorrente requer a realização de diligência para comprovar a regularidade dos serviços e respectivos pagamentos das despesas médicas. Observo que o recorrente poderia fornecer outros elementos probatórios para superar a divergência em questão, como apresentar extratos bancários para demonstrar que realizou saques em valor próximos aos que foram alvo de pagamento aos profissionais médicos. Nos termos do artigo 29, do Decreto nº 70.235/72, autoridade julgadora formará livre convicção para a apreciação das provas, podendo determinar diligência que entender necessária, e não acatando as que não tiver resultado útil e prático ao processo. Nesse sentido, uma vez não se mostrando necessárias ao deslinde da questão, é de se indeferir o pedido em questão.

Em relação aos juros de mora sobre a multa, a matéria é pacificada neste E. CARF, conforme verbete sumular CARF nº 108: “Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”, impondo-se sua rejeição (art. 114, § 12, inciso II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF 1634/2023).

Isso porque, consoante dizer do art. 113 do Código Tributário Nacional – CTN, a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o

pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, entendida esta como decorrente de obrigação tributária principal. E se referido crédito tributário (penalidade) não for pago integralmente no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, aplicando-se a taxa de 1% ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso (art. 161, § 1º, do CTN).

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto