



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10855.003706/2008-91  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2002-005.425 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 28 de julho de 2020  
**Recorrente** ELIZABETH INES FRALETTI MIGUEL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS**

Os rendimentos tributáveis sujeitos à tabela progressiva recebidos pelos contribuintes e seus dependentes indicados na declaração de ajuste devem ser espontaneamente oferecidos à tributação na declaração de ajuste anual.

Na hipótese de apuração pelo Fisco de omissão de rendimentos sujeitos à tabela progressiva, cabe a adição do valor omitido à base de cálculo do imposto, com a multa de ofício ou ajuste do valor do IRPF a Restituir declarado.

**RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. ALUGUÉIS. BENFEITORIAS E MELHORIAS.**

São considerados como aluguéis os rendimentos percebidos por benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado.

**DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.**

A legislação do Imposto de Renda determina que as despesas com tratamentos de saúde declaradas pelo contribuinte para fins de dedução do imposto devem ser comprovadas por meio de documentos hábeis e idôneos, podendo a autoridade fiscal exigir que o contribuinte apresente documentos que demonstrem a real prestação dos serviços e o efetivo desembolso dos valores declarados, para a formação da sua convicção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Thiago Duca Amoni, que lhe deu provimento.

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Thiago Duca Amoni e Virgílio Cansino Gil.

Fl. 2 do Acórdão n.º 2002-005.425 - 2ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10855.003706/2008-91

## Relatório

### Notificação de lançamento

Trata o presente processo de notificação de lançamento – NL (fls. 12/17), relativa a imposto de renda da pessoa física, pela qual se procedeu a alterações na declaração de ajuste anual da contribuinte acima identificada, relativa ao exercício de 2006. A autuação implicou na alteração do resultado apurado de saldo de imposto a pagar declarado de R\$2.757,97 para saldo de imposto a pagar de R\$19.420,81.

A notificação noticia dedução indevida de despesas médicas, omissão de rendimentos do trabalho e omissão de resgate de previdência privada.

### Impugnação

Cientificada à contribuinte em 10/11/2008, a NL foi objeto de impugnação, em 5/12/2008, às fls. 2/42 dos autos, assim sintetizada na decisão recorrida:

#### **Da Indevida Tributação de Valores Recebidos a Título de Indenização Não Caracterizando Rendimentos Tributáveis**

Não há omissão de receitas tributáveis, haja vista que o valor em questão, efetivamente recebido e creditado pela Caixa Econômica Federal não é rendimento tributável nos termos da legislação do IRPF, pois ostenta natureza jurídica indenizatória;

À época, era proprietária de 25% de um imóvel comercial localizado na Avenida Annando Pannunzio, n.º 298, no município de Sorocaba, sendo certo que referido imóvel encontra-se locado à Justiça Federal de 1.º Instância, para instalação de seu fórum, bem como da agência da Caixa Econômica Federal;

Em razão da locação em questão, houve a necessidade de elaboração de reformas no imóvel, as quais restaram de responsabilidade das locatárias, sendo certo que aquelas destinadas à instalação da agência da Caixa Econômica Federal foram custeadas pelos locadores, entre eles a Impugnante, mediante posterior reembolso de valores gastos;

O valor de R\$ 35.000,00 recebido e não levado à tributação corresponde a reembolso de despesas a cargo da CEF, e, portanto, de nítida natureza indenizatória, conforme comprova o incluso recibo emitido em razão do pagamento em questão, onde consta que “O pagamento foi realizado mediante indenização e lançado na rubrica 5605-06 - Outras Despesas com Captação Depósitos Judiciais, Evento 07835 - Reembolso de Despesas da Justiça Comum e Trabalho”;

O artigo 43 do Código Tributário Nacional não elege como base de cálculo do imposto sobre a renda valores percebidos pelo contribuinte a título de indenização, haja vista que tais valores não representam acréscimo patrimonial e, assim, não estão sujeitos a incidência do IRPF;

#### **Da Indevida Exclusão Referente às Despesas Médicas**

Apresentou todos os recibos comprovando os pagamentos efetivados aos beneficiários Daniela Lorite Barrio de Souza - CPF 342.609.298-01, no valor de R\$ 7.250,00; Maria de Fátima Camargo de Sá - CPF 077.127.098-40, valor de R\$ 16.400,00 e Viviane Nobre Modena - CPF 044.335.288-70, no valor de R\$ 1.800,00;

Informou claramente ao Fisco Federal os valores pagos aos profissionais médicos que lhe prestaram serviços no ano de 2005, trazendo os recibos nos exatos termos exigidos pela legislação tributária aplicável ao imposto de renda, com o legítimo reconhecimento por parte dos beneficiários do recebimento dos valores expressos.

Requer ante o exposto seja reconhecida a natureza indenizatória dos valores creditados em favor da Impugnante pela Caixa Econômica Federal e sejam considerados válidos os recibos apresentados para comprovarem as despesas médicas no valor total de R\$ 25.450,00, haja vista atenderem as exigências legais (art. 80, § 1º, inciso III, RIR).

A impugnação foi apreciada na 11ª Turma da DRJ/SP2 que, por unanimidade, julgou a impugnação procedente em parte, em decisão assim ementada (fls. 54/63):

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

Ano-calendário: 2005

Ementa:

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.** Considera-se como matéria não impugnada aquela que expressamente o sujeito passivo não contesta, devendo ser apartada para imediata cobrança.

**IRPF. RENDIMENTOS. DENOMINAÇÃO. IRRELEVÂNCIA. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.** A incidência do imposto de renda independe da denominação da receita ou do rendimento.

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ALUGUEL.** A constatação de rendimentos auferidos e não declarados, informados pelas fontes pagadoras na Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte, caracteriza omissão de rendimentos.

**DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS. REQUISITOS LEGAIS.** Para fazer prova das despesas médicas pleiteadas como dedução na declaração de ajuste anual, os recibos emitidos devem atender aos requisitos exigidos pela legislação do imposto de renda pessoa física.

**IRPF. DEDUÇÃO DE DEPENDENTES.**

Deve ser restabelecida a dedução glosada quando comprovada a relação de dependência.

**GLOSA DE DEDUÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES À PREVIDÊNCIA PRIVADA.**

Comprovado o pagamento de contribuição a plano de previdência privada informado na declaração de ajuste do exercício fiscalizado, deve ser restabelecida a dedução.

**DESPESA COM INSTRUÇÃO. LIMITE DE DEDUÇÃO.**

Comprovado o pagamento parcial de despesas com instrução, informado na declaração de ajuste do exercício fiscalizado, deve ser restabelecida a dedução relativa à despesa comprovada, respeitado o limite anual individual.

**GLOSA DE DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS.** comprovadas parcialmente as despesas médicas informadas na declaração de rendimentos do exercício fiscalizado, deve ser restabelecida a dedução relativa à despesa comprovada.

O colegiado de primeira instância decidiu por restabelecer parte das despesas médicas glosadas.

### **Recurso voluntário**

Ciente do acórdão de impugnação em 8/2/2010 (fl. 66), a contribuinte, em 9/3/2010 (fl. 67), apresentou recurso voluntário, às fls. 67/77, alegando, em apertado resumo, que:

- o rendimento recebido da Caixa Econômica Federal teria sido recebido a título de indenização não por benfeitorias, mas em razão do custeio de adaptações necessárias para que a locatária utilizasse o imóvel locado.

- o valor recebido não constituiria acréscimo patrimonial, mas mera indenização, não estando sujeito à tributação.

- restaria demonstrado nos autos que a contribuinte era proprietária em condomínio de imóvel locado, o qual teria sido submetido a reformas parte de responsabilidade das locatárias e outra parte dos locadores, mediante posterior reembolso dos valores gastos

- o rendimento tido por omitido teria sido pago pela Caixa Econômica Federal para ressarcimento dos valores gastos por ela com a reforma.

- as obras realizadas não constituiriam benfeitorias necessárias ou úteis. Seriam adaptações para fins de instalação de agência bancária, as quais seriam retiradas pela locatária ao término do contrato.

- a verba recebida teria nítida natureza indenizatória, conforme comprovaria o recibo anexado aos autos, consignando a rubrica “5605-06 - OUTRAS DESPESAS COM CAPTAÇÃO DEPÓSITOS JUDICIAIS, Evento 07835 – Reembolso de Despesas da Justiça comum e Trabalho”.

- as disposições do artigo 43 do Código Tributário Nacional não elegeria como base de cálculo do imposto as indenizações recebidas, assim como o Regulamento do Imposto de Renda.

- sobre as despesas médicas, os recibos seriam os documentos satisfatórios para sua comprovação, se observados os requisitos legais.

- os documentos emitidos pela profissional Maria de Fátima Camargo de Sá ostentariam nome, CPF, inscrição no órgão e classe e valores pagos.

- a autuação estaria respaldada em presunção da autoridade fiscal, quanto aos valores declarados.

- meras presunções não poderiam se sobrepor a documentos idôneos e hábeis a fazer a prova exigida, como no caso dos recibos juntados.

- a legislação permitiria a dedução dos gastos médicos, sem impor limites de valores, exigindo apenas sua comprovação.

- o apontamento da ausência de endereço demonstraria a ausência de argumentos do Fisco para justificar a exigência.

- existiria jurisprudência administrativa no sentido de que a ausência de endereço seria mera irregularidade forma a qual poderia ser suprida a qualquer momento.

- o artigo 73, §1º, do RIR/99, disporia sobre as despesas serem compatíveis com os rendimentos declarados, o que restaria devidamente demonstrado nesses autos, uma vez que ela teria deduzido despesas correspondentes a 25% dos rendimentos auferidos.
- os recibos emitidos provariam o pagamento e a quitação dos valores nele expressos, a teor do artigo 320, do Código Civil.
- o Fisco poderia ainda verificar as declarações dos profissionais.
- a manutenção da exigência representaria enriquecimento ilícito da União.
- jurisprudência administrativa indicaria que os recibos seriam os documentos idôneos a fazer prova das despesas declaradas.

## Voto

Conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez – Relatora

### Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, assim, dele tomo conhecimento.

### Omissão de rendimentos

A autuação noticia a omissão de rendimentos recebidos da Caixa Econômica Federal.

Em seu recurso, a contribuinte reitera o argumento apresentado em sua impugnação, de que o rendimento não seria tributável por se tratar de indenização paga pelo locatário por reformas no imóvel custeadas pelos locadores (dentre os quais, a contribuinte).

Assim, a recorrente não nega o recebimento dos rendimentos, mas argumenta que teria natureza indenizatória, aduzindo que não seria tributável.

A classificação tributária das verbas (tributável, isenta, não tributável ou de tributação exclusiva na fonte), deve obedecer aos critérios legais que disciplinam a matéria. O imposto de renda pessoa física incide sempre que houver *aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza*, a teor dos artigos 1º, 2º, 3º e 8º da Lei nº 7.713/88. Como apontado na decisão recorrida, rendas e proventos de qualquer natureza são espécies do gênero acréscimo patrimonial, quer decorrentes do capital, do trabalho, de ambos ou de outros fatores e a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei.

Ou seja, todos os rendimentos, abstraindo-se de sua denominação, acordos ou qualquer outra circunstância, estão sujeitos à incidência do imposto de renda, desde que não elencados no rol das isenções. A classificação dos rendimentos, para efeitos fiscais, será definida por sua natureza jurídica confrontada com a legislação tributária.

As verbas isentas do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física são aquelas expressamente previstas no art. 39 do Regulamento do Imposto de Renda – 1999 (RIR/99). Ainda, segundo os arts. 111, II e 176 do CTN, a isenção é sempre decorrente de lei, que deve ser interpretada literalmente. Daí resulta, como já dito, que todos os rendimentos, abstraindo-se sua

denominação, estão sujeitos à incidência do imposto de renda, desde que não agasalhados no rol das isenções.

Diante de tais normas e em se tratando a isenção de uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, que devem ser sempre decorrentes de lei e de interpretação literal e restritiva, quaisquer outros rendimentos, mesmo remunerados a título de indenizações, devem compor o rendimento bruto para efeito de tributação.

O rendimento recebido pela recorrente não se enquadra em qualquer das isenções elencadas no dispositivo legal mencionado.

Acrescento às disposições da IN SRF n.º 15, de 2001, reproduzidas na decisão recorrida, o disposto no artigo 53 do RIR/99:

Art.53.Serão também consideradas como aluguéis ou royalties todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos, além dos referidos nos arts. 49 e 52, tais como (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 23, e Lei n.º 7.713, de 1988, art. 3º, §4º):

I-as importâncias recebidas periodicamente ou não, fixas ou variáveis, e as percentagens, participações ou interesses;

II-os juros, comissões, corretagens, impostos, taxas e remunerações do trabalho assalariado e autônomo ou profissional, pagos a terceiros por conta do locador do bem ou do cedente dos direitos, observado o disposto no art. 50, I;

III-as luvas, prêmios, gratificações ou quaisquer outras importâncias pagas ao locador ou cedente do direito, pelo contrato celebrado;

**IV-as benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado** e as despesas para preservação dos direitos cedidos, se, de acordo com o contrato, fizerem parte da compensação pelo uso do bem ou direito;

V-a indenização pela rescisão ou término antecipado do contrato.

...

Portanto, a legislação dispõe de forma expressa sobre a tributação de valores relativos a benfeitorias ou melhoramentos no bem locado. A alegação de que seriam adaptações que seriam retiradas após o término do contrato, além de não restar comprovada, não a socorre, visto que a legislação não faz qualquer distinção entre melhorias temporárias ou definitivas. Levada a efeito a melhoria, o valor correspondente é tributável.

Dessa feita, sem reparos a se fazer à decisão recorrida, sendo de se manter a tributação do rendimento recebido.

### **Despesas médicas**

Quanto às despesas médicas, a notificação consigna que, intimada, a contribuinte não apresentou provas do efetivo pagamento às profissionais Daniela Covo, Maria de Fátima Sá e Viviane Modera (fl.13).

O colegiado de primeira instância decidiu por manter a glosa das despesas informadas com a profissional Maria de Fátima Camargo de Sá, entendendo justificável a exigência de comprovação do efetivo pagamento da despesa.

A contribuinte reitera em seu recurso a alegação de que os recibos seriam os documentos hábeis e necessários a fazer prova quanto aos valores declarados, aduzindo que a exigência de elementos adicionais pela autoridade fiscal não encontraria respaldo na legislação e na jurisprudência administrativa.

Entendo que não pode prosperar a alegação da recorrente.

São dedutíveis da base de cálculo do IRPF os pagamentos efetuados pelos contribuintes a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a"), desde que devidamente comprovados.

No que tange à comprovação, a dedução a título de despesas médicas é condicionada ainda ao atendimento de algumas formalidades legais: os pagamentos devem ser 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 (art. 8º, § 2º, inc. III, da Lei 9.250, de 1995).

Esta norma, no entanto, não dá aos recibos valor probatório absoluto, ainda que atendidas todas as formalidades legais. A apresentação de recibos de pagamento com nome e CPF do emitente têm potencialidade probatória relativa, não impedindo a autoridade fiscal de coletar outros elementos de prova com o objetivo de formar convencimento a respeito da existência da despesa.

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:

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. (Grifei).

Sobre o assunto, seguem decisões emanadas da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e da 1ª Turma, da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF:

#### IRPF. DESPESAS MÉDICAS.COMPROVAÇÃO.

Todas as deduções declaradas estão sujeitas à comprovação ou justificação, mormente quando há dúvida razoável quanto à sua efetividade. Em tais situações, a apresentação tão-somente de recibos e/ou declarações de lavra dos profissionais é insuficiente para suprir a não comprovação dos correspondentes pagamentos.

(Acórdão nº9202-005.323, de 30/3/2017)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2011

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE OUTROS ELEMENTOS DE PROVA PELO FISCO.

Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar motivadamente elementos de prova da efetividade dos serviços médicos prestados ou dos correspondentes pagamentos. Em havendo tal solicitação, é de se exigir do contribuinte prova da referida efetividade.

(Acórdão nº9202-005.461, de 24/5/2017)

IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS E DO CORRESPONDENTE PAGAMENTO.

A Lei nº 9.250/95 exige não só a efetiva prestação de serviços como também seu dispêndio como condição para a dedução da despesa médica, isto é, necessário que o contribuinte tenha usufruído de serviços médicos onerosos e os tenha suportado. Tal

fato é que subtrai renda do sujeito passivo que, em face do permissivo legal, tem o direito de abater o valor correspondente da base de cálculo do imposto sobre a renda devido no ano calendário em que suportou tal custo.

Havendo solicitação pela autoridade fiscal da comprovação da prestação dos serviços e do efetivo pagamento, cabe ao contribuinte a comprovação da dedução realizada, ou seja, nos termos da Lei n.º 9.250/95, a efetiva prestação de serviços e o correspondente pagamento.

(Acórdão n.º2401-004.122, de 16/2/2016)

Assim, os recibos médicos não são uma prova absoluta para fins da dedução. Nesse sentido, entendo possível a exigência fiscal de comprovação do pagamento da despesa ou, alternativamente, a efetiva prestação do serviço médico, por meio de receitas, exames, prescrição médica. É não só direito mas também dever da Fiscalização exigir provas adicionais quanto à despesa declarada em caso de dúvida quanto a sua efetividade ou ao seu pagamento, como forma de cumprir sua atribuição legal de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes.

Ao se beneficiar da dedução da despesa em sua Declaração de Ajuste Anual, o contribuinte deve se acautelar na guarda de elementos de provas da efetividade dos pagamentos e dos serviços prestados. O ônus probatório é do contribuinte, já que é ele quem se beneficia da redução da base de cálculo do IRPF, e ele não pode se eximir desse ônus com a afirmação de que o recibo de pagamento seria suficiente por si só para fazer a prova exigida. Dessa feita, não procede sua argumentação de que o Fisco poderia diligenciar juntos aos profissionais, já que, repise-se, o ônus da prova é seu e não pode transferi-lo ao Fisco.

Os recibos constituem declaração particular, com eficácia entre as partes. Em relação a terceiros, comprovam a declaração e não o fato declarado. E o ônus da prova do fato declarado compete ao contribuinte, interessado na prova da sua veracidade. É o que estabelece o artigo 408 do Código de Processo Civil (Lei n.º 13.105, de 2015):

Art. 408. 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 de determinado fato, o documento particular prova a ciência, mas não o fato em si, incumbindo o ônus de prová-lo ao interessado em sua veracidade.

(destaques acrescidos)

Também no Código Civil, mencionado pela recorrente em seu recurso, encontra-se a questão 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.”

(destaques acrescidos)

Não a socorre o fato de ter informado rendimentos suficientes a suportar os gastos declarados, uma vez que lhe foi exigida a comprovação do efetivo pagamento de cada uma das despesas.

Sem apresentação da prova exigida, não há reparos a se fazer à decisão recorrida.

**Conclusão**

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez