



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10935.001472/2006-96  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2001-003.467 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 24 de junho de 2020  
**Recorrente** ANTONIO NATALINO MIOSSI  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

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

Cabível a aplicação do artigo 57, §3º do RICARF - faculdade do relator transcrever a decisão de 1ª instância - 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Honório Albuquerque de Brito, Marcelo Rocha Paura, André Luis Ulrich Pinto e Fabiana Okchstein Kelbert.

## **Relatório**

Trata-se de Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), por meio do qual se exige crédito tributário do exercício de 2003, ano-calendário de 2002, em que foram glosadas deduções indevidas de despesas médicas por inconsistências apresentadas nos recibos e notas fiscais entregues, bem como falta de comprovação do efetivo pagamento, a juízo da autoridade lançadora, referentes aos profissionais/empresas Luiz Blascovi, Rita Cassia

Yamakawa, Paulo Afonso Barcelos e Instituto Odontologia Diagnose, no total de R\$ 27.480,00. Foi apurada ainda omissão de rendimentos tributáveis referentes a recebimentos de aluguéis de Revestsul Produtos Químicos, no valor de R\$ 7.800,00. A autoridade fiscal incluiu deduções de previdência privada e Fapi, não declaradas e devidamente comprovadas.

Conforme se extrai do acórdão da DRJ em Curitiba/PR (fl. 72 e segs.), o contribuinte entregou impugnação na qual apresentou os argumentos de defesa, alegando em síntese que:

- quanto aos rendimentos de aluguéis, que os mesmos foram recebidos e oferecidos à tributação por seu cônjuge;
- quanto às deduções de previdência/Fapi, que as mesmas devem ser consideradas;
- quanto às despesas médicas, apresentou como comprovação de efetividade dos serviços prestados, recibos e declarações dos profissionais, além de prontuários médicos, radiografias e fotografias, os quais atendem os requisitos legais, refuta a necessidade de comprovação bancária dos pagamentos, que a autuação baseou-se em suposições as quais sequer foram explicitadas adequadamente.

Transcrito do voto do acórdão 06-19.460 – da 4ª Turma da DRJ/CTA:

**“Omissão de rendimentos**

Quanto à omissão de rendimentos de aluguel, o impugnante alega que os valores foram tributados por seu cônjuge, TÂNIA MARY BETTIOL, da qual apresenta, às fls. 30/34, cópia da declaração de ajuste anual, transmitida em 08/02/2006, em que consta a informação de rendimento de R\$ 6.397,32 auferido de REVESTISUL PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.

Ocorre, todavia, que, com o lançamento de ofício, cientificado em 26/01/2006, ficou excluída a espontaneidade não só do sujeito passivo, mas também dos demais envolvidos nas infrações verificadas, independentemente de intimação, a teor do art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972:

“Art 7º (...)

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.” (Grifou-se)

Ou seja, em relação aos rendimentos omitidos pelo autuado, caso fossem produzidos por bens comuns, mesmo o cônjuge teria sua espontaneidade excluída pela autuação fiscal.

Nesse contexto, ainda que, em hipótese, tivesse o cônjuge a faculdade de declarar os rendimentos, deveria, para afastar os efeitos da infração constatada, tê-lo feito antes do procedimento de ofício.

Não foi o que ocorreu.

Anteriormente, em 30/03/2003, conforme extrato de fl. 66, o cônjuge TÂNIA MARY BETTIOL havia entregue a declaração de ajuste (processada sob nº 23.148,313) sem os rendimentos alegados; pelo extrato de fl. 66, também se confirma que a declaração de fls. 30/34, por meio da qual se pretendeu inserir os rendimentos de R\$ 6.397,32, apenas veio a ser apresentada após a autuação, não sendo, portando, oponível ao presente lançamento.

Em outro aspecto, em que pese a alegada possibilidade, nos termos do parágrafo único do art. 6º do RIR/1999, de os rendimentos produzidos pelos bens comuns serem

tributados em sua totalidade em nome de um dos cônjuges, também não se encontra inequivocamente caracterizada a hipótese de se tratar de “bem comum”, porquanto suscitada, mas não comprovada.

No que se refere ao valor tributável do aluguel, o impugnante suscita dedução por pagamento de taxa de administração de 10% e de IPTU, todavia não traz comprovação alguma nesse sentido, descabendo o reconhecimento de tal direito. Note-se que os comprovantes de crédito de fls. 26/28 apenas registram a entrada de numerário em conta bancária, sem identificação do depositante, não se prestando, isoladamente considerados, como prova de pagamento de valores a terceiros.

### **Previdência privada/Fapi**

Em relação à contribuição à previdência privada/Fapi, não há litígio passível de discussão nesta instância julgadora, porquanto reconhecido pela autoridade fiscal, que já procedeu à alteração correspondente.

### **Despesas médicas**

Quanto às despesas médicas, conforme transcrição apresentada pelo impugnante, à fl. 04, verifica-se que a glosa decorreu da falta de comprovação do efetivo desembolso dos valores associados às pretensas deduções. Reputou a fiscalização que haveria a necessidade de elementos outros além dos produzidos pelas partes envolvidas a fim de caracterizar a transferência de numerário que desse amparo à pretendida dedução da base de cálculo do imposto.

Nesse sentido, é indevida a alegação de prejuízo ao direito de defesa ou de irregularidade no que se refere à descrição dos fatos, dado que o impugnante demonstra claramente que compreendeu essa razão apontada pela fiscalização. Tanto que na discussão de mérito dedica-se a refutar a necessidade de comprovar o desembolso dos valores, alegando comprovação mediante recibos, declarações dos profissionais e elementos que indicariam a existência de prestação de serviços, como radiografias e fotos.

Note-se que, em relação ao autuado, não há que se falar em obrigação da fiscalização de verificar se os rendimentos correspondentes às despesas foram declarados pelos profissionais, seja porque a eventual ponderação/confrontação desses dados implicaria quebra do sigilo fiscal que àqueles assiste, seja porque a comprovação dos elementos requeridos é ônus do contribuinte que pretende o direito da dedução, conforme fundamentação a seguir.

No tocante à dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual, a Lei n.º 9.250, de 1995, em seu art. 8º, estabelece:

(...)

Em relação ao inciso III do § 1º do art. 80 do RIR/1999, que tem matriz legal no inciso III transcrito, é equivocado entender-se que basta para comprovação de despesas médicas/odontológicas a apresentação de recibo contendo o nome, endereço e número do CPF ou CNPJ de quem prestou o serviço. Esta não é a correta interpretação do dispositivo legal. A indicação refere-se aos dados que devem constar na declaração de ajuste, relacionados dentre os pagamentos efetuados, que devem estar baseados em documentação idônea. A tônica do dispositivo é a especificação e comprovação não só dos serviços prestados como dos pagamentos, tanto que se admite o cheque nominativo como documento comprobatório, por ser prova cabal de transferência de numerários entre pessoas. Entretanto, mesmo essa forma de prova

pode estar sujeita à justificação da efetiva prestação do serviço, quando dúvidas razoáveis acudirem ao fisco, pois a prestação do serviço ao contribuinte ou a seus dependentes, aliada ao pagamento, é o substrato material a dar guarida à dedução, consoante o inciso II do mesmo art. 8º da Lei 9.250, de 1995. Documentos, de natureza particular, por si sós, podem não ser suficientes para a comprovação do efetivo pagamento.

Não bastasse isso, o art. 73 e § 1º do RIR/1999, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, com a correspondente matriz legal indicada, estabelece:

(...)

Depreende-se dos dispositivos transcritos que o direito à dedução das despesas médicas na declaração está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º 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.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para esse a obrigação de comprovação e justificação das deduções; não o fazendo, sofre as conseqüências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

As deduções glosadas referem-se a valores elevados (R\$ 4.000,00, R\$ 6.800,00, R\$ 8.040,00 e R\$ 8.640,00, totalizando R\$ 27.480,00) e que, caso realmente pagos, seriam facilmente comprovados por meio da movimentação financeira correspondente, principalmente quando se verifica que, além da omissão de rendimentos de aluguéis de R\$ 7.800,00 (que diz terem sido depositados na conta do cônjuge), o contribuinte em questão exerce, como alega, a atividade de bancário, auferindo rendimentos de uma única pessoa jurídica (declaração de rendimentos à fl. 61). Além disso, pelos valores indicados, se verdadeiros, os tratamentos seriam de complexidade razoável, passíveis de comprovação de efetivo serviço por meio de exames e de fichas médicas/dentárias.

Ressalte-se que, apesar de alegar a apresentação de documentos que comprovariam os serviços contratados, como “prontuários”, o impugnante limitou-se a trazer aos autos as radiografias de fls. 54/55 e as fotografias de fl. 56. As radiografias não são contemporâneas aos fatos discutidos e sequer se referem à dentista Rita de Cássia S.R. Yamakawa ou ao odontólogo Paulo Wagner Tinte Verdelho, que supostamente poderiam ter prestado os serviços alegados; já as fotografias de fl. 56, não constituem comprovação de tratamento algum, mormente por não se tratar de material com conteúdo ou lastro técnico/profissional.

O impugnante, de outra parte, em momento algum aventa ter efetivamente pago os valores que pretendeu deduzir a título de despesas médicas, nem traz elementos outros, limitando-se à alegação de que os recibos e as declarações assinadas pelas pessoas envolvidas seriam suficientes para comprovar a veracidade das despesas.

Ocorre que, verificando que as deduções são elevadas, cabe ao fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 11, § 4º,

do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943. A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, não bastando a disponibilidade de simples recibos ou de declarações dos profissionais que teriam supostamente prestado os serviços.

Importante frisar que à autoridade fiscal compete investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência ou não do fato tributário, observando os princípios do devido processo legal, da verdade material, do contraditório e da ampla defesa. Ao sujeito passivo, cabe, por meio dos elementos que demonstrem a efetividade do direito alegado, apresentar provas hábeis e suficientes para afastar a imputação da irregularidade apontada.

Quanto à contrariedade que o impugnante dirige a alguns termos empregados pela fiscalização, como “dois meses e três notas após”, bem como a anotação de alguns dos recibos emitidos correspondem a “domingos”, não se tratam de suposições, mas de elementos adicionais que laboram na formação do convencimento a respeito da idoneidade ou não dos recibos e declarações suscitados como comprovação.

Além desses elementos, inclusive, verificam-se outros fatores que podem ser destacados. Conforme declaração de rendimentos apresentada, às fls. 60/62, o contribuinte no ano-calendário de 2002 auferiu rendimentos de uma instituição bancária (em tomo de R\$ 50.000,00, considerando as contribuições previdenciárias - R\$ 1.988,89 e R\$ 8.368,67 - e o imposto retido na fonte - R\$ 9.112,52) e de aluguel, que alega terem sido depositadas em conta de cônjuge (R\$ 7.800,00), mas que não é capaz de comprovar o efetivo desembolso de nenhum dos R\$ 27.480,00 que pretendeu deduzir da base de cálculo e que, como se verifica, corresponde a cerca de 50% de sua renda líquida anual. De outra parte, conforme descrição fiscal das despesas médicas aceitas, à fl. 19, verifica-se que o contribuinte tem dois planos de saúde (um deles seria relativo ao seu pai) e um plano odontológico, não tendo razoabilidade a tese de que teve despesas próprias com dois dentistas simultaneamente, despesas com dentista de seus filhos, despesas de psicoterapeuta de seus filhos e despesas médicas de seu pai.

Em situação similar, pode-se citar, a título ilustrativo, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

(...)

Também acerca da glosa de despesas baseadas exclusivamente em recibos médicos, a jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

(...)

Pelo exposto, deve ser mantida a glosa das despesas em relação às quais o contribuinte não comprovou o efetivo desembolso dos valores correspondentes.

A turma julgadora da DRJ concluiu então pela total improcedência da impugnação e consequente manutenção do crédito tributário lançado.

Cientificado, o interessado apresentou recurso voluntário de fl. 84 e segs. no qual basicamente repisa suas razões de defesa já anteriormente trazidas em sede de impugnação, acrescenta cópias da certidão de casamento e de guias de IPTU.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Honório Albuquerque de Brito, Relator

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto dele conheço e passo à sua análise.

### **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. Em termos de documentação comprobatória, acrescenta cópias da certidão de casamento e de guias de IPTU do imóvel locado.

Os argumentos 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 n.º 06-19.460 recorrido, conforme transcrito acima na parte “Relatório” do presente acórdão.

Do Regimento Interno do CARF, art. 57, § 3º:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I verificação do quórum regimental;

II deliberação sobre matéria de expediente; e

III relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017).

Desta forma, confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos, aos quais acrescento:

### **Despesas médicas:**

Dispõe o art. 73 do Decreto n.º 3.000, de 1999:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei n.º 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 n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).

Do dispositivo acima transcrito, 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.

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 tributária. 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.

Quanto à falta de comprovação dos efetivos desembolsos, no caso em análise, é de se considerar bastante plausível a exigência de elementos adicionais de provas pelo auditor responsável pela ação fiscal, pois tem-se que o valor deduzido a título de despesas médicas é sem dúvida significativo. É de se esperar que em uma série de tratamentos, que resultaram em tal monta de despesas, seja possível a apresentação de elementos que comprovem a efetiva transferência de pagamentos, ou mesmo de pedidos médicos, exames, radiografias, e outros, o que não foi feito de forma suficiente.

Desta forma, mantenho as glosas das deduções de despesas médicas.

### **Omissão de rendimentos de aluguéis**

O contribuinte trouxe aos autos cópia de certidão de casamento no regime de comunhão de bens, no intuito de comprovar a propriedade em comum do imóvel locado, bem como comprovantes de pagamento de IPTU. Tal comprovação não tem o condão de alterar a decisão da DRJ que aqui se confirma, pois não foi a falta dessa documentação o cerne da razão da manutenção do lançamento nesse ponto, e sim a perda da espontaneidade do contribuinte,

cujo cônjuge apresentou declaração incluindo os rendimentos omissos somente após a ciência pelo recorrente do auto de infração.

Quanto à observação feita no recurso voluntário em análise de que devem ser considerados os pagamentos do imposto feito pelo cônjuge sobre os aluguéis recebidos, é certo que não se pretende aqui que os valores sejam ao final tributados duplamente, devendo o contribuinte pleitear junto à Receita Federal a devolução ou compensação de valores pagos a maior ou indevidamente, na forma e com os meios definidos por aquele órgão, se for esse o caso.

Não procedem as alusões feitas pelo recorrente quanto à omissão de rendimentos de que esclarecimentos relativos a essa matéria não teriam antes sido solicitados, uma vez que a ação fiscal é um procedimento inquisitório em que é facultado à autoridade lançadora proceder ao lançamento do crédito tributário sem prévia intimação ao contribuinte para prestação de esclarecimentos, caso entenda, a seu juízo, que dispõe dos elementos suficientes a formar sua convicção.

Desta forma, mantenho a infração de omissão de rendimentos.

#### **Dedução de previdência/Fapi:**

Quanto a essa matéria não há o que acrescentar, vez que o auditor fiscal já considerou as deduções comprovadas na apuração do crédito tributário lançado.

#### **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).

#### **CONCLUSÃO:**

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

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito