



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



**Processo nº** 10980.009481/2006-80  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2002-001.371 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 20 de agosto de 2019  
**Recorrente** CATARINA MULEZINI DA SILVA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2001

**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.

**DEVOLUÇÃO RESTITUIÇÃO INDEVIDA. MULTA DE OFÍCIO.**

Sobre o valor de restituição indevida a devolver incidem tão somente juros de mora, desde que não se constate dolo ou má-fé do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para exonerar a multa de ofício incidente sobre o valor de R\$2.043,85, relativo à restituição indevida a devolver, sobre o qual deve incidir apenas os juros de mora. Vencido o Conselheiro Virgílio Cansino Gil que dava provimento integral.

(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.

## **Relatório**

### **Auto de Infração**

Trata o presente processo de auto de infração – AI (fls. 16/24), relativo 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 2002. A autuação implicou na alteração

do resultado apurado de saldo de imposto a restituir declarado de R\$2.043,85 para saldo de imposto a pagar de R\$7.096,16. A notificação noticia deduções indevidas de despesas médicas e de doações diretas a entidades filantrópicas.

### **Impugnação**

Cientificado à contribuinte em 25/7/2006, o AI foi objeto de impugnação, em 23/8/2006, às fls. 2/33 dos autos, assim sintetizada pela decisão recorrida:

...

- c) inexistência, na legislação, de norma exigindo a comprovação do efetivo desembolso, bastando a apresentação de recibos (RIR, art. 80, § 1º, inciso III; IN SRF n.º 15, de 2001, art. 46; e CC, arts. 313 a 326);
- d) no ano de 2006, nenhum contribuinte se lembraria de como efetuou pagamentos no ano de 2001, além disso o cheque nominativo não é previsto como instrumento de comprovação do efetivo pagamento, mas sim como substituto do recibo
- e) a fiscalização não demonstrou a inidoneidade dos documentos apresentados (RIR, art. 845, § 1º), sendo indevida a inversão do ônus da prova representada pela exigência ilegal da comprovação do efetivo desembolso;
- f) por amostragem, junta declarações colhidas de alguns profissionais emitentes dos recibos, demonstrando que houve a efetiva prestação de serviços, no ano calendário de 2001, e, por conseguinte ocorreram os pagamentos;
- g) não cabe multa de ofício e de juro sobre valores restituídos indevidamente, pois o valor restituído não se equipara a tributo, sendo crédito de ordem administrativa;
- h) o provimento integral da defesa, eis que a legislação não exige a comprovação do efetivo desembolso ou o provimento parcial afastando os valores comprovados pelas declarações anexas e a exclusão da multa de ofício lançada sobre a base de cálculo representada pelo valor pleiteado a título de devolução do imposto restituído; e
- i) o direito de apresentar a qualquer tempo outras provas admitidas em direito.

A impugnação foi apreciada na 6ª Turma da DRJ/CTA que, por unanimidade, julgou a impugnação improcedente, em decisão assim ementada (fls. 41/45):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2001

DESPESAS MÉDICAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

São dedutíveis despesas médicas, desde que devidamente comprovadas mediante documentação hábil e idônea.

### **Recurso voluntário**

Ciente do acórdão de impugnação em 9/12/2008 (fl. 46), a contribuinte, em 7/1/2009 (fl. 48), apresentou recurso voluntário, às fls. 48/68, no qual alega que:

- a exigência estaria alicerçada na discussão acerca da possibilidade de o Fisco poder ou não exigir a comprovação do efetivo pagamento das despesas declaradas.
- como a autuação consigna a falta de comprovação do efetivo pagamento, seria indevida a colocação da decisão recorrida, em seu item 8, quanto à falta de juntada dos recibos.
- inexistiria norma na legislação pátria que obrigue o cidadão a comprovar o efetivo desembolso da importância quitada constante de recibo.

- as jurisprudências administrativa e judicial não acolheriam a exação fundada em falta de comprovação de efetivo pagamento das despesas, considerando que os comprovantes idôneos emitidos pelos profissionais seriam suficientes para fazer a prova exigida.

- caberia ao Fisco juntar provas para descaracterizar os recibos, demonstrando sua eventual inidoneidade, para, aí sim, exigir outros elementos do contribuinte. No caso, a fiscalização não teria colocado em dúvida os recibos apresentados.

- estaria juntando declarações emitidas por alguns dos profissionais.

- a exação incluiria indevidamente a restituição já resgatada pela recorrente, sendo o valor correto a ser exigido o montante de R\$7.096,16, e não de R\$9.140,01. A restituição indevida a devolver deveria ser exigida em cobrança apartada, sem incidência de multa de ofício, sendo de ser cancelada ou, alternativamente, exigida sem incidência de multa de ofício.

## 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.

### Mérito

#### Despesas Médicas

O litígio recai sobre despesas médicas glosadas pela falta de comprovação do seu efetivo pagamento.

Em relação às despesas médicas, são dedutíveis da base de cálculo do IRPF os pagamentos efetuados pelos contribuintes a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, 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 probante absoluto, ainda que atendidas todas as formalidades legais. A apresentação de recibos de pagamento com nome e CPF do emitente tem 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 n.º 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 n.º9202-005.323, 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 n.º9202-005.461, de 24/5/2017)

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

A Lei n.º 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)

Em seu recurso, a contribuinte defende que os recibos são os documentos hábeis a fazer a prova exigida.

Como apontado, os recibos médicos não são uma prova absoluta para fins da dedução. 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, mormente quando todos os pagamentos foram realizados a dentistas e os recibos juntados são genéricos, sem especificação dos serviços prestados e desacompanhados de quaisquer outros documentos ou exames.

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, já que o ônus é dele, que é quem se beneficia da redução da base de cálculo do IRPF.

Nesse sentido, assim como os recibos, as declarações emitidas pelos profissionais não se prestam a fazer a prova exigida, sendo de se manter as glosas das despesas médicas.

### **Restituição Indevida a Devolver**

Sobre essa alegação, a decisão recorrida consigna:

9. Como se observa na folha de rosto da autuação (fl. 14), não houve lançamento referente a restituição indevida a devolver acrescida de juros. Portanto, de plano, afasta-se a alegação de não incidência de multa e de juros sobre valores supostamente restituídos indevidamente.

Nesse tocante, verifico que, no Demonstrativo de Alterações na Declaração de Ajuste Anual (fl.20), em decorrência das glosas levadas a efeito, foi apurado saldo de imposto a pagar de R\$7.096,16, em detrimento do saldo de imposto a restituir declarado de R\$2.043,85. Não obstante, o auto de infração exige da recorrente imposto suplementar de R\$9.140,01.

Vê-se que a autuação somou ao imposto suplementar apurado o saldo de imposto a restituir apurado e resgatado pela contribuinte anteriormente à autuação.

O procedimento não se mostra correto, visto que a base de cálculo da multa de ofício é a totalidade ou a diferença de imposto não pago e sobre a restituição indevida a devolver não deve incidir multa de ofício, salvo nos casos em que se constate dolo ou má-fé do contribuinte. Sobre essa questão, trago os artigos 2º, §1º, da IN SRF nº 77, de 1998, 4º, § 2º da Instrução Normativa RFB nº 958/2009 e 44 da Lei nº 9.430/1996:

IN SRF nº 77, de 1998

Art. 2º Os débitos apurados nos procedimentos de auditoria interna, decorrentes de verificação dos dados informados na DCTF, a que se refere o art. 2o da Instrução Normativa SRF No 45, de 1998, na declaração de rendimentos da pessoa física ou jurídica e na declaração do ITR, serão exigidos por meio de auto de infração, com o acréscimo da multa de lançamento de ofício e dos juros moratórios, previstos, respectivamente, nos arts. 44 e 61, § 3o, da Lei No 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observado o disposto nas Instruções Normativas SRF Nos 94, de 24 de dezembro de 1997, e 45, de 1998.

§ 1º Quando da alteração dos dados informados nas declarações das pessoas físicas ou jurídicas e do ITR, ou na DCTF, resultar apenas a redução do imposto a compensar ou a restituir ou de prejuízo fiscal, as irregularidades serão objeto de auto de infração, sem o acréscimo de multa.

...

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) **sobre a totalidade ou diferença de imposto** ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

( ... )

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Incluído pela Lei n.º 12.249, de 2010).

...

Instrução Normativa RFB n.º 958, de 2009

Art. 4º O imposto apurado na revisão das declarações de que trata o art. 1º será acrescido de:

I - multa de:

a) mora, prevista no caput do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando se constatarem inexactidões materiais devidas a lapso manifesto ou erros de cálculos cometidos pelo sujeito passivo, bem como nos casos de não comprovação do valor do imposto retido na fonte ou pago, inclusive a título de recolhimento complementar, ou imposto pago no exterior informados em sua declaração;

b) ofício, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, nas demais hipóteses de infração à legislação tributária;

II - juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), previstos no § 3º do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996.

§ 1º Para o cálculo dos acréscimos legais de que trata este artigo, a data de vencimento do imposto é aquela estabelecida para a entrega da DIRPF e da DITR.

§ 2º O disposto no inciso II do caput aplica-se também na hipótese de restituição recebida indevidamente.

Nesse sentido, registro que a folha de rosto da autuação inclusive consigna linha própria para alocação da restituição indevida a devolver acrescida de juros (linha F).

Entretanto, não pode prosperar a alegação da recorrente de que a restituição indevida a devolver deveria ser exigida em autos apertados, visto que a exigência é decorrência direta da autuação, que apurou saldo de imposto a pagar em detrimento do saldo de imposto a restituir informado pela contribuinte, podendo sua exigência se dar juntamente com o imposto suplementar apurado.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para exonerar a multa de ofício incidente sobre o valor de R\$2.043,85, relativo à restituição indevida a devolver, sobre o qual deve incidir apenas os juros de mora.

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez