



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.720512/2010-33
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-004.821 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2021
Recorrente EDMUNDO KNAUT
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO RECORRIDA.

Considera-se definitiva a decisão proferida em primeira instância sobre as matérias que não tenham sido objeto de recurso voluntário pelo contribuinte.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO PARCIAL DO EFETIVO PAGAMENTO.

As deduções de despesas médicas da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora. Quando regularmente intimado, deve o sujeito passivo demonstrar o seu efetivo pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para restabelecer as deduções com despesas médicas e odontológicas no valor total de R\$ 2.700,00.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Rocha Paura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

Relatório

Início o presente com a transcrição do relatório do julgamento de primeira instância:

Por meio da Notificação de Lançamento de fls. 35/40, exige-se do contribuinte R\$ 5.814,30 de imposto suplementar, R\$ 4.360,72 de multa de ofício de 75% e encargos legais.

O lançamento, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 36/38, refere-se à constatação, na base de cálculo relativa ao exercício de 2009, anual-celário de 2008, de:

1. omissão de rendimentos de aluguel, recebidos de pessoa física, no valor de **R\$ 4.126,56**, já descontada a comissão correspondente, baseada nas informações que constam em Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias (DIMOB) prestadas pela Apolar Imóveis e documentos apresentados pelo contribuinte;

2. dedução indevida de despesas médicas, no valor de **R\$ 17.016,35**.

Do total das deduções de despesas médicas pleiteadas, de R\$ 18.552,00, **R\$ 10.196,35** (R\$ 9.616,35 + R\$ 580,00) referem-se a gastos com não dependentes. O contribuinte foi intimado a comprovar o efetivo desembolso dos gastos com: Fabrício Natal, no valor de **R\$ 2.620,00**; Patrícia Mara Souza Dias Manfre, no valor de **R\$ 2.000,00**; e Patrícia Nascimento Manfre Branco, no valor de **R\$ 2.200,00**, e não se manifestou a respeito.

Cientificado do lançamento em 05/02/2010 (fl.42), o contribuinte apresentou tempestivamente, em 23/02/2010, a impugnação de fls.02/03, instruída com os documentos de fls. 04/26, onde alega em síntese que:

1. inicialmente, esclarece que não atendeu a intimação em tempo hábil porque não estava de posse dos documentos da ação judicial; quando procurou a autoridade fiscal responsável pela intimação, foi informado que ela estava em férias e que deveria esperar o seu retorno; quando voltou a procurá-la, foi informado de que já havia sido lavrada a notificação de lançamento;

2. deixou de declarar o rendimento de aluguel, visto que o beneficiário foi seu filho, Luiz Alberto Manfré Knaut, conforme comprovantes apresentados à auditora fiscal;

3. as despesas com a dentista Patrícia Mara Souza Manfré, no valor de **R\$ 2.000,00**, foram pagas em espécie, com saques efetuados na CEF da seguinte maneira: **a)** a parcela com vencimento em 10/01/2008 (R\$ 1.000,00), foi paga com saque do dia 04/01/2008, no valor de R\$ 1.000,00; **b)** a parcela com vencimento em 11/02/2008 (R\$ 1.000,00), foi paga com saque do dia 08/02/2008, no valor de R\$ 1.000,00;

4. as despesas com o dentista Fabrício Natal, no valor de **R\$ 2.620,00**, foram pagas em espécie, com saques efetuados na CEF da seguinte maneira: **a)** a parcela com vencimento em 15/08/2008 (R\$ 880,00), foi paga com saque dos dias 01/08/2008 (R\$ 260,00), 08/08/2008 (R\$ 500,00) e 19/08/2008 (R\$ 160,00), totalizando R\$ 920,00; **b)** a parcela com vencimento em 15/09/2008 (R\$ 870,00), foi paga com saque dos dias 01/09/2008 (R\$ 400,00), 03/09/2008 (R\$ 300,00) e 12/09/2008 (R\$ 350,00), totalizando R\$ 1.050,00; **c)** a parcela com vencimento em 15/10/2008 (R\$ 870,00), foi paga com saque dos dias 03/10/2008 (R\$ 500,00) e 10/10/2008 (R\$ 400,00), totalizando R\$ 900,00;

5. as despesas com a fisioterapeuta Patrícia Nascimento Manfré Branco, no valor de **R\$ 2.200,00**, foram pagas em espécie, com saques efetuados na CEF da seguinte maneira: **a)** as parcelas com vencimento em 20/06/2008 (R\$ 1.000,00), 20/07/2008 (R\$ 500,00) e 20/08/2008 (R\$ 500,00) foram pagas com saque realizado em 16/07/2008, no valor de R\$ 2.000,00; **b)** a parcela com vencimento em 20/09/2008 (R\$ 200,00), foi paga com saque do dia 16/09/2008, no valor de R\$ 300,00.

A decisão de primeira instância foi proferida com a seguinte ementa:

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

Exercício: 2009

RENDIMENTOS DE ALUGUEL. OMISSÃO.

Cabe manter a omissão atuada, quando se constata que os rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa física não foram informados pelo contribuinte quando da elaboração de sua declaração anual de ajuste.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, podendo ser exigida a demonstração do efetivo pagamento e prestação do serviço.

Ciente do acórdão da DRJ em 13/06/2013, o(a) contribuinte, em 05/07/2013, apresentou recurso voluntário, no qual alega, em apertado resumo, que:

a) os recibos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas

É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Marcelo Rocha Paura - Relator(a)

Da Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo à sua análise.

Da Matéria não Recorrida

Inicialmente informamos que o recorrente *não se insurge* contra a manutenção pelo julgamento anterior da glosa sobre as *omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, no valor de R\$ 4.126,56*.

Trata-se, portanto, de *matéria não devolvida a este Conselho para reanálise*, por meio de recurso voluntário já que o referido remédio administrativo foi utilizado pelo interessado apenas de forma parcial, conforme previsto no artigo 33 do Decreto 70.235/72:

Art. 33. *Da decisão caberá recurso voluntário*, total ou *parcial*, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Ademais, o art. 141 do Código de Processo Civil, norma de aplicação supletiva e subsidiária ao processo administrativo, estabelece que julgadores devem decidir nos limites da lide, sendo-lhes defeso conhecer de questões cuja lei exige iniciativa do litigante, *in verbis*:

Art. 141. O juiz decidirá o mérito nos limites propostos pelas partes, sendo-lhe vedado conhecer de questões não suscitadas a cujo respeito a lei exige iniciativa da parte.

Desta forma, em relação àquela infração, considera-se definitiva a decisão proferida pela instância de piso, tudo em conformidade com o insculpido no parágrafo único do artigo 42 do Decreto 70.235/72:

Art. 42. São definitivas as decisões:

...

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância **na parte que não for objeto de recurso voluntário** ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Da Matéria em Julgamento

A matéria constante na presente autuação devolvida a este Conselho para reanálise por meio de Recurso Voluntário é a ***dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 6.820,00.***

Do Mérito

Da Glosa sobre Deduções com Despesas Médicas

De início, convém reproduzir trecho constante da descrição dos fatos e enquadramento legal e seu complemento (e-fls. 9):

Glosadas as seguintes deduções:

1) João Ricardo Almeida Grossi: foi pleiteada a dedução total de R\$ 850,00, mas os comprovantes apresentados indicam que R\$ 580,00 se refere a despesa com Luiz Alberto, que não é dependente nesta declaração, não podendo sua despesa ser aqui considerada dedutível;

2) R\$ 2.620,00 - Fabricio Natal: o contribuinte foi intimado a comprovar o desembolso efetivo da despesa, não tendo se manifestado. Conforme disposto no art. 73 do Regulamento do Imposto de Renda/99 (Decreto nº 3.000/99), todas as deduções pleiteadas na Declaração de Ajuste Anual estão sujeitas à comprovação ou justificação. Assim, glosamos integralmente a dedução;

3) R\$ 2.000,00 - Patrícia Mara Souza Dias Manfre: glosa pelos motivos expostos no item 2 acima;

4) R\$ 2.200,00 - Patrícia Nascimento Manfre Branco: glosa pelos motivos expostos no item 2 acima;

5) Unimed: foi pleiteada a dedução no valor total de R\$ 10.882,00, mas o comprovante apresentado informa que somente R\$ 1.265,65 se refere a despesas Com o próprio contribuinte, sendo o restante do valor referente a um dependente não identificado. Como não há dependentes elencados nesta declaração, o valor correspondente ao dependente não pode ser aqui considerado dedutível. '

O julgamento anterior, ao manter parcialmente a infração sobre as despesas médicas/odontológicas, fez as seguintes considerações a respeito (e-fls. 53):

Não há como considerar os saques bancários apontados pelo contribuinte como comprovação do pagamento das despesas glosadas. Embora o contribuinte tenha declarado em sua impugnação a data da realização das despesas e seus respectivos valores, não trouxe documentos para embasar suas alegações.

Bem, o ponto de discordância resume-se, pode-se assim dizer, quanto à suficiência de recibos e declarações, apresentados pelo contribuinte, para comprovar eficazmente, após regularmente intimado, as despesas com profissionais da área médica/odontológica para fins de dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física.

Antes de iniciarmos a análise deste caso concreto, recomendável a transcrição da base legal para dedução de despesas dessa natureza que está na alínea "a" do inciso II do artigo 8º da Lei 9.250/95, regulamentada no artigo 80 do RIR/99:

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):

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 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)

Complementando a necessidade dessa comprovação, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, em seu art. 73, dispõe que:

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). (grifou-se)

Veja que a legislação estabeleceu a hipótese de a autoridade fiscal requerer documentos adicionais para a comprovação da efetiva realização dessas despesas, se assim entender necessário. Numa correta interpretação dos dispositivos legais, pode-se inferir a necessidade da especificação e comprovação não só dos serviços prestados, bem como do seu efetivo pagamento.

Como visto, a exigência de elementos probatórios adicionais pela autoridade fiscal é legítima e encontra amparo na legislação acima colacionada. Tal procedimento também encontra suporte no enunciado da Súmula CARF nº 180 deste Conselho, in verbis:

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

Com efeito, a apresentação de recibos como forma de comprovação das despesas médicas, a teor do que dispõe o art. 80, § 1º, III, do RIR/1999, *pode ser considerada suficiente, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame.*

Havendo qualquer dúvida quanto às deduções declaradas pelo contribuinte, a autoridade fiscal, tem não só o direito mas também o dever de exigir provas adicionais da efetividade da prestação dos serviços.

No que concerne ao ônus da prova, é regra geral no direito que 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. A legislação tributária estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

Nesse sentido destaque-se os ensinamentos do mestre Antônio da Silva Cabral, em Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, p. 298 (documento assinado digitalmente)

Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se frequentemente: “a quem alega alguma coisa, compete prova-la”. [...] Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, ***enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte.***(g.n.)

A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para este a obrigação de comprovar e justificar as deduções e, não o fazendo, sofre as consequências legais, ou seja, o não cabimento dessas 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.

Por conseguinte, o ônus da prova das deduções é do contribuinte, pois foram por ele pleiteadas. Se a prova da dedução incumbe a quem interessa e este não a faz na forma legal exigida, se sujeita a sua desconsideração, e foi o que ocorreu nos autos.

Cabe esclarecer que os recibos, porquanto manifestações unilaterais, não se prestam à comprovação inequívoca da ocorrência dos fatos neles descritos, como pretende o recorrente.

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. 408 do CPC:

“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, 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.

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. (grifos nossos)

Em síntese, como não há presunção de veracidade do recibo, perante o Fisco, a este documento atribui-se ordinário valor probatório.

Desta forma, entendo que as despesas médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, e se limitam, sim, a serviços comprovadamente realizados quando objeto de indagação pela autoridade fiscal, a partir de dúvida razoável, bem como a pagamentos especificados e comprovados.

No presente caso não se afigura irregular, nem desarrazoada, a exigência, por parte da autoridade lançadora, da comprovação de pagamento das despesas médicas/odontológicas e, dependendo da situação fática, demonstra-se necessária e imprescindível.

Repisamos que **a motivação para as glosas com deduções nesta lide foi a falta de comprovação do efetivo pagamento de despesas realizadas com saúde**, conforme fundamentado pela autoridade lançadora (e-fls. 9).

Inicialmente, observo que não podem ser acatadas/incluídas deduções com despesas médicas não informadas pelo sujeito passivo em sua Declaração de Ajuste Anual (DAA).

Isto posto, temos que com sua peça impugnatória o interessado apresentou **extratos bancários** (e-fls. 12/23), no intuito de comprovar a regularidade de seus dispêndios médicos/odontológicos.

Já na peça recursal, apensou os **recibos** (e-fls. 60/68) das despesas médicas.

Da análise dos extratos bancários, correlacionando-os com os recibos médicos apresentados, utilizando-se de critério de proximidade de datas e compatibilidade dos valores dos saques efetuados com os dos recibos emitidos, **concluo ser crível acatar as seguintes despesas médicas**, como segue:

| PLANILHA DE PAGAMENTOS MENSIS POR PRESTADOR DE SERVIÇO | | | | | | | | | | | | |
|--|----------------------|----------------------|-----|-----|-----|---------------|----------------------|-------------|--------------------|-------------|-----|-----|
| PROFISSIONAL MÊS | JAN | FEV | MAR | ABR | MAI | JUN | JUL | AGO | SET | OUT | NOV | DEZ |
| PATRICIA MARA SOUZA | <u>4.000,00 (11)</u> | <u>4.000,00 (11)</u> | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| FABRÍCIO NATAL | - | - | - | - | - | - | - | 880,00 (15) | 870,00 (15) | 870,00 (15) | - | - |
| PATRICIA NASCIMENTO | - | - | - | - | - | 1.000,00 (20) | 500,00 (20) | 500,00 (20) | 200,00 (20) | - | - | - |
| SAQUES EFETUADOS | <u>4.000,00 (04)</u> | <u>4.000,00 (08)</u> | - | - | - | - | 110,00 (01) | 260,00 (01) | 400,00 (01) | 500,00 (03) | - | - |
| | <u>800,00 (10)</u> | <u>400,00 (11)</u> | - | - | - | - | <u>2.000,00 (16)</u> | 500,00 (08) | 300,00 (03) | 400,00 (10) | - | - |
| | - | - | - | - | - | - | <u>300,00 (18)</u> | 160,00 (19) | 350,00 (12) | 400,00 (15) | - | - |
| | - | - | - | - | - | - | - | - | 300,00 (16) | - | - | - |
| | - | - | - | - | - | - | - | - | 500,00 (18) | - | - | - |
| | | | | | | | | | <u>400,00 (19)</u> | - | - | - |

Obs1: Número entre parênteses refere-se a data da emissão do recibo médico ou do saque bancário.
Obs2: Valores acatados pelo critério de proximidade de datas e valores estão em azul negritos e sublinhados.

| | | | | | | |
|-------------------------------------|------------------|-------------|------------------------|-----------|-------------|-------------|
| TOTAIS ACATADOS POR PROFISSIONAL | PATRICIA MARA | R\$2.000,00 | PATRICIA NASCIMENTO | R\$700,00 | TOTAL GERAL | R\$2.700,00 |
|-------------------------------------|------------------|-------------|------------------------|-----------|-------------|-------------|

Assim, entendo que os documentos apresentados (recibos e extratos bancários), neste caso particular, **são suficientes para comprovar parcialmente a efetividade da prestação de serviços médicos/odontológicos**.

Logo, **voto pelo restabelecimento parcial das respectivas deduções**, conforme disposto no quadro anterior.

Conclusão

Considerando as especificidades desta autuação fiscal, especialmente o contido na descrição dos fatos e enquadramento legal do lançamento tributário, considero que o recorrente

logrou êxito parcial em comprovar a efetividade da prestação dos serviços médicos/odontológicos.

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário e, no *mérito*, **DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para restabelecer as deduções com despesas médicas e odontológicas no valor total de R\$ 2.700,00.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura