



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.720715/2012-91
ACÓRDÃO	2001-007.729 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de maio de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EDNA MARIA ROMANO WALLBACH
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2009, 2010

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS. EFETIVO PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO. CONJUNTO PROBATÓRIO INSUFICIENTE. SÚMULA CARF Nº 180.

A não comprovação da efetividade dos serviços e dos dispêndios havidos com as despesas médicas declaradas, por documentação hábil, autoriza à autoridade fiscal a promover as respectivas glosas, uma vez que todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

Mantém-se a glosa das despesas declaradas quando desatendidos os requisitos exigidos para a dedutibilidade, em conformidade com a legislação de regência.

DEDUÇÃO. LIVRO-CAIXA. DESPESAS DE CUSTEIO. COMPROVAÇÃO. CONJUNTO PROBATÓRIO INSUFICIENTE.

O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado poderá deduzir da receita decorrente do exercício da atividade as despesas de custeio escrituradas em livro-caixa, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, desde que devidamente comprovadas.

Deve-se instruir os autos com elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa de maneira a não deixar dúvida sobre o que se pretende demonstrar.

Mantém-se a glosa das despesas deduzidas a título de livro-caixa quando o contribuinte não apresenta suporte probatório idôneo a fim de comprovar a veracidade e natureza das despesas declaradas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima (Presidente), Raimundo Cassio Goncalves Lima, Lilian Claudia de Souza e Wilderson Botto.

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 (fls. 365/372):

Foi lavrado o auto de infração de fls. 16/24 em decorrência de apuração das infrações **de deduções indevidas de dependente, despesas médicas, despesas com instrução e livro caixa nos exercícios de 2010 e 2011**, em decorrência de não atendimento à intimação de fl. 03.

A contribuinte foi cientificada do lançamento em 10/02/2012, conforme aviso de recebimento de fl. 25 e, em 05/03/2012, apresentou a impugnação de fls. 30/32, por intermédio de mandatário, alegando em síntese que apresentava os documentos comprobatórios das deduções pleiteadas nas declarações de rendimentos relativas aos exercícios de 2011 e 2010. A procuração consta da fl. 33.

Na sequência, o processo foi encaminhado em diligência, nos termos contidos às fls. 336/337. Em razão da diligência proposta, a Fiscalização emitiu o Termo de Intimação de fls. 340/342, com ciência da contribuinte à fl. 343, **mas não obteve resposta**. Na sequência, efetuou reintimação às fls. 344/346, com ciência à fl. 347, **mas não houve qualquer manifestação por parte da contribuinte**.

Assim, a Fiscalização **elaborou o Relatório de Diligência de fls. 348/351, acompanhado das planilhas de fls. 352/361**. Cientificada do referido Relatório à fl. 360, a contribuinte **novamente não se manifestou**, conforme despacho de fl. 363.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve parcialmente o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2011, 2010

DEPENDENTE. NETOS. GUARDA JUDICIAL.

Para dedução de netos como dependentes na declaração de rendimentos, é imprescindível a comprovação da guarda judicial por parte do contribuinte.

DESPESA COM INSTRUÇÃO. PRÓPRIA. DEPENDENTES.

As despesas com instrução dedutíveis na declaração de rendimentos restringem-se às próprias do contribuinte e de seus dependentes.

DEDUÇÃO. LIVRO CAIXA.

O contribuinte que comprovadamente perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, poderá deduzir despesas escrituradas no livro caixa da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, de acordo com as regras e os limites previstos na legislação pertinente.

DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO PARCIAL.

Comprovadas, parcialmente, despesas médicas que foram objeto de glosa, conforme previsão contida na legislação pertinente, há de se acatar as respectivas deduções na correspondente declaração de rendimentos.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. EFETIVO PAGAMENTO.

Uma vez que a contribuinte não logrou comprovar o efetivo pagamento de parte das deduções informadas na declaração de rendimentos a título de despesas médicas, quando foi intimada a fazê-lo, procede a infração apurada pela Fiscalização.

Cientificada da decisão, em 11/07/2017 (fls. 376), a contribuinte, em 10/08/2017, interpôs recurso voluntário (fls. 381/394), insurgindo-se parcialmente contra a decisão recorrida, alegando que as despesas médicas e com livro-caixa glosadas encontram-se devidamente comprovadas pelos documentos anexados à impugnação, tudo em conformidade com a legislação de regência. Alega ainda que, em relação ao livro-caixa, as despesas com órgãos do conselho profissional são necessárias para prestação e exercício profissional, tanto que fez pagamentos das mensalidades às aludidas entidades, fazendo jus a dedução dos valores pagos, bem como aquelas despesas realizadas em manutenção do consultório para a persecução da atividade profissional. Alega também que quanto às despesas médicas, os pagamentos foram realizados em moeda corrente, pois possui proventos integralmente declarados que traduzem em condições financeiras suficientes para arcar com os pagamentos realizados, sem que necessitasse da manutenção da quantia em conta bancária. Requer, ao final, a reforma da decisão recorrida, a importar no restabelecimento das deduções realizadas, com o cancelamento do débito fiscal reclamado.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 395/399.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Wilderson Botto, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões por que dele conheço e passo à sua análise.

Preliminares

Não foram alegadas questões preliminares no presente recurso.

Mérito

Das deduções indevidas de despesas médicas e de livro-caixa mantidas:

O litígio recai sobre a glosa das despesas médicas pagas à Salva Serviços Médicos de Emergências Ltda. (R\$ 1.890,00 - AC/2010) e aos profissionais Guilherme Romano Salgado (R\$ 5.000,00 - AC/2010) e Joarez Albini Salgado (R\$ 10.000,00 - AC/2009), e a título de livro-caixa (R\$ 32.694,19 - AC/2009 e R\$ 48.308,54 - AC/2010), importando na apuração do imposto suplementar revisado, no valor de R\$ 28.274,63, a ser acrescido dos encargos legais, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, no sentido do acatamento das aludidas despesas declaradas nas DAA/2010 e 2011.

Assim, passo ao cotejo dos documentos carreados, em relação aos fundamentos motivadores da manutenção das glosas em litígio traçados na decisão recorrida (fls. 368/372):

Com relação à despesa médica informada na DIRPF/2011 junto ao prestador Salva Serv. Médicos de Emergências, no valor de R\$ 1.890,00, a contribuinte não apresentou qualquer elemento de prova hábil a justificá-la. Assim, deve ser mantida tal infração por absoluta falta de comprovação. Esclareça-se que o contribuinte está obrigado a comprovar, de forma inequívoca e mediante documentação hábil e idônea, a realização de todas as deduções informadas na declaração de ajuste anual, conforme determina o art. 73 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento de Imposto de Renda).

(...)

Com relação às despesas médicas junto aos prestadores Guilherme Salgado (R\$ 5.000,00 – exercício 2011) e Joarez Salgado (R\$ 10.000,00 exercício 2010), a contribuinte foi intimada a comprovar o efetivo pagamento dos serviços realizados, a descrição detalhada dos tratamentos e, ainda, a informar o grau de parentesco que possui com esses prestadores, conforme Termo de Intimação Fiscal de fls. 340/342 e Reintimação às fls. 344/346. Todavia, a interessada não atendeu às intimações, conforme consta do Relatório de Diligência de fls. 348/351.

Com relação ao tema, cabe destacar que na hipótese em que o contribuinte pleiteia deduções, deve comprovar que realmente efetuou tais pagamentos, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução.

(...)

Importante frisar que cabe à autoridade fiscal exigir, a seu critério, outros elementos de prova, que não apenas recibos e notas fiscais, caso não fique convencido da efetividade da prestação dos serviços ou do respectivo pagamento. Por sua vez, quando do exame do processo para fins de julgamento, deve o julgador, na busca da verdade material – princípio esse informador do processo administrativo fiscal –, formar o seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de

um conjunto de elementos que, se isoladamente restariam insuficientes, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

Isto porque 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.

A prova definitiva e incontestável da despesa médica é feita com a apresentação de documentos que **comprovem a efetividade da prestação do serviço e do pagamento**, cabendo salientar que, ao se fazer pagamentos de despesas onde se pleiteará, a posteriori, a dedução para fins de cálculo do imposto de renda, o contribuinte tem que se cercar de precauções para a eventualidade de comprovação.

A Fiscalização efetuou intimação à contribuinte **para apresentação de comprovantes do efetivo pagamento das despesas médicas em questão**, bem como descrição detalhada dos tratamentos, **conforme se verifica às fls. 344/351**. Ainda foi esclarecido que, na hipótese de pagamento em espécie, que fossem apresentados os extratos bancários onde fosse possível identificar saques em valores compatíveis, em data e valor, com os referidos pagamentos. Todavia, a contribuinte **não atendeu às intimações**.

Na impugnação, a contribuinte se limitou a apresentar **os recibos de fls. 50 e 176**. No entanto, tais documentos, por si sós, **não** são suficientes para comprovar a movimentação financeira relativa à dedução ora glosada, nos termos exigidos pela Fiscalização.

(...)

Logo, permanece integralmente a infração de **dedução indevida de despesas médicas junto aos prestadores Guilherme Salgado (R\$ 5.000,00 – exercício 2011) e Joarez Salgado (R\$ 10.000,00 exercício 2010)**, conforme apurado no auto de infração.

(...)

Por fim, a autoridade lançadora glosou integralmente a **dedução de livro caixa** declarada pela contribuinte nas declarações relativas aos exercícios de 2010 e 2011, conforme consta da descrição dos fatos do auto de infração à fl. 22. Todavia, em análise posterior às fls. 348/361, como resultado da diligência determinada por esta Delegacia de Julgamento (fls. 336/337), **a Fiscalização reduziu as infrações para os valores de R\$ 32.694,19 (exercício de 2010, ano-calendário 2009) e R\$ 48.308,54 (exercício de 2011, ano-calendário 2010), com base nos documentos apresentados pela contribuinte às fls. 45/329.**

A Fiscalização **elaborou a tabela de fls. 352 a 361, detalhando cada glosa efetuada e os respectivos motivos**, cientificou a contribuinte à fl. 343, mas esta **não se manifestou**, conforme consta do despacho de fl. 363. Dessa forma, ficam mantidas integralmente as infrações apuradas neste item em resultado da diligência efetuada por esta Delegacia de Julgamento. A seguir, discriminação mensal dos valores glosados pela autoridade lançadora:

<u>Ano de 2009</u>	<u>Glosa</u>	<u>Ano de 2010</u>	<u>Glosa</u>
Janeiro	2.163,43	Janeiro	3.873,77
Fevereiro	4.779,27	Fevereiro	2.687,81
Março	2.464,28	Março	4.093,84
Abril	3.915,08	Abril	6.146,84
Maio	2.431,39	Maio	3.120,76
Junho	2.441,43	Junho	3.920,76
Julho	2.256,99	Julho	4.699,34
Agosto	2.409,31	Agosto	4.349,13
Setembro	2.482,70	Setembro	3.171,84
Outubro	2.314,06	Outubro	3.708,80
Novembro	2.651,05	Novembro	3.740,57
Dezembro	2.385,20	Dezembro	4.795,08
	32.694,19		48.308,54

Assim, ficam **mantidas** as infrações nos montantes de R\$ 42.694,19 para o exercício de 2010 e R\$ 60.122,66 para o exercício de 2011, conforme detalhado a seguir:

	Exercício 2010 (R\$)	Exercício 2011 (R\$)
Dependente	-	1.808,28
Despesas médicas	10.000,00	7.175,00
Despesas com instrução	-	2.830,84
Livro-caixa	32.694,19	48.308,54
TOTAL	42.694,19	60.122,66

As tabelas seguintes apresentam os cálculos do imposto mantido neste voto:

Ano-calendário de 2009

A) Base de Cálculo Declarada	62.508,31
B) Infrações	42.694,19
C) Total	105.202,50
D) Imposto Devido (C x 27,5% - 7.955,36)	20.975,32
E) Imposto Pago	9.234,42
F) Imposto Suplementar (D – E)	11.740,90

Ano-calendário de 2010

A) Base de Cálculo Declarada	45.597,19
B) Infrações	60.122,66
C) Total	105.719,85
D) Imposto Devido (C x 27,5% - 8.313,35)	20.759,60
E) Imposto Pago	4.225,87
F) Imposto Suplementar (D – E)	16.533,73

A tabela a seguir condensa os valores de imposto apurados para os períodos objeto do lançamento:

Ano-calendário	Valor (R\$)
2009	11.740,90
2010	16.533,73
TOTAL	28.274,63

Pois bem. Em que pese as alegações suscitadas, do cotejo dos documentos carreados, aliado aos fundamentos traçados na decisão recorrida (fls. 365/375) e atendo-se às informações contidas no auto de infração lavrado e no relatório de diligência realizado (fls. 35/44 e 348/361), não há como prosperar a pretensão recursal.

Quanto às **despesas médicas remanescentes**, pode-se constatar que a autoridade fiscal requereu as justificativas sobre as despesas declaradas, não tendo sido comprovado ou demonstrado o cumprimento dos requisitos legais necessários a motivar as respectivas deduções, com base nos arts. 73 e 80 do RIR/99. Vale salientar, que o art. 73, por si só, autoriza o Fisco, para formar sua convicção, solicitar documentos subsidiários aos recibos, para efeito de confirmá-los, sobretudo no que tange aos efetivos pagamentos realizados.

Ademais, neste ponto, a matéria já se encontra pacificada neste CARF, culminando com edição da súmula nº 180:

Súmula 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. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

De fato, não se pode olvidar que na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam ilidir a imputação das irregularidades suscitadas. Conclui-se, portanto, que a comprovação da efetiva prestação dos serviços e dos dispêndios, quando exigidos e não apresentados, além de vulnerar o art. 80, § 1º, II e III do RIR/99, autoriza a glosa das deduções não comprovadas e a consequente tributação dos valores correspondentes.

A própria lei estabelece a quem cabe provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-lei nº 5.844/43, por seu turno, reza que o sujeito passivo pode ser intimado a promover a devida justificação ou comprovação, imputando-lhe o ônus probatório. Mesmo que a norma possa parecer, ao menos em tese, discricionária, deixando ao sabor do Fisco a iniciativa, e este assim procede quando está albergado em indícios razoáveis de ocorrência de irregularidades nas deduções, **mesmo porque o ônus probatório implica trazer elementos que afastem eventuais dúvidas sobre os fatos imputados.**

Assim, considerando que a Recorrente, nesta fase recursal, não trouxe novas alegações contundentes a modificar o julgado – limitando-se basicamente em escorar-se no valor probante dos recibos emitidos pelos profissionais Guilherme Romano Salgado e Joarez Albini Salgado (fls. 50 e 176) como suficientes para justificar as deduções declaradas, contudo sem demonstrar a efetividade dos gastos havidos, situação que, ao meu sentir, poderia ter sido suprida com declarações emitidas pelos aludidos profissionais, contendo **todos** os requisitos exigidos pelo art. 80, § 1º, III do RIR/99, além de **atestar** o recebimento dos valores recebidos, aliando-se o fato de que em relação à Salva Serviços Médicos de Emergências Ltda., não foi apresentado qualquer documento comprobatório da despesa declarada, conforme bem fundamentado pela DRJ/RJO – me convenço do acerto da decisão recorrida, urgindo a manutenção das aludidas glosas.

No que tange às **despesas com livro-caixa**, melhor sorte também não lhe socorre. Vale registrar que as despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, requerem análise individualizada, cotejada com a atividade profissional desenvolvida, a fim de se determinar a essencialidade do dispêndio e a possibilidade deste se enquadrar como uma despesa de custeio passível de dedução. Como exemplos corriqueiros temos: aluguel, água, luz, telefone, condomínio, sendo estas despesas vinculados ao local onde se exerce a atividade profissional, e despesas com material de consumo.

E como bem apreciado na decisão recorrida, de fato, ao se especificar quais as despesas dedutíveis e condicionar as deduções à estrita conexão com a manutenção da fonte produtora, a legislação de regência objetiva vedar a utilização de critérios subjetivos para o cálculo tributário, afastando qualquer possibilidade de liberalidade ou poder discricionário na dedução. De outra parte, para se verificar se as despesas são realmente necessárias e estão relacionadas com a atividade deverá se observar os critérios de normalidade, usualidade, necessidade e pertinência.

Logo, para serem dedutíveis, as despesas devem estar escrituradas e **discriminadas por suporte documental hábil e idôneo**, não sendo aceitos, dentre outros, os sem identificação do contribuinte ou com identificação em nome de terceiros; os tickets de caixa e notas fiscais que não identifiquem o comprador, o produto ou o serviço. Ressalte-se que, usualmente, o documento emitido por pessoa jurídica hábil para a comprovação da despesa é a nota fiscal, devendo nela se constar a identificação do comprador e a discriminação do produto ou do serviço prestado.

Destarte, trazendo as regras para o caso concreto, e com base no relatório de diligência elaborado (fls. 348/361), restando desatendidos os requisitos para dedutibilidade das despesas em litígio – diga-se de passagem, constatando que os itens recorridos não representam despesas necessárias à percepção da receita ou a manutenção da fonte produtora, ao teor do art. 75, inciso III, do RIR/99, não se enquadrando no conceito de custeio passível de dedução – e à míngua de comprovação em contrário, tanto à época em que intimada a se manifestar sobre o trabalho fiscal quanto neste momento recursal, **justificando a essencialidade das despesas ao desempenho da atividade (SBP e NPC), aliado a falta de apresentação dos recibos comprovando as efetivas despesas informadas (IPTU e IPTU Comercial)**, correta é atuação e a decisão recorrida,

tudo em estrita sintonia com a legislação de regência, razão pela qual mantenho as glosas e reconheço a subsistência do crédito tributário no particular.

Por fim, vale relembrar que o lançamento rege-se por expressa determinação legal, sendo portanto, a atividade fiscal, vinculada e obrigatória, na exata dicção do art. 142 do CTN, competindo ao Fisco revisar a declaração de ajuste, calcular a exigência e constituir o crédito tributário ou ajustar o imposto a restituir declarado, sob pena de responsabilidade funcional.

Conclusão

Ante o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao presente recurso, para manter o lançamento remanescente e as alterações decorrentes realizadas nas bases de cálculo do imposto de renda dos anos-calendário autuados.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto