



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.722938/2009-98
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2002-007.370 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 21 de dezembro de 2022
Recorrente EZEQUIEL PACIORNIK BULIS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007

DESPESAS MÉDICAS. EFETIVO PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO.
SÚMULA CARF Nº 180.

É lícita a exigência de outros elementos de prova além dos recibos das despesas médicas quando a autoridade fiscal não ficar convencida da efetividade da prestação dos serviços ou da materialidade dos respectivos pagamentos.

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

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)

Diogo Cristian Denny - Presidente e Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo de Sousa Sateles, Thiago Duca Amoni, Diogo Cristian Denny (Presidente).

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:

Trata o presente processo de Notificação de Lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, às fls. 24/27, lavrada em face da revisão da declaração de ajuste anual do exercício 2007, ano-calendário 2006, que exige R\$ 7.826,50 de imposto suplementar, R\$ 5.869,87 de multa de ofício de 75%, e encargos legais.

Consoante descrição dos fatos da Notificação de Lançamento à fl. 25, foi constatada dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 28.460,00, por falta de comprovação ou previsão legal para dedução.

Cientificado em 22/06/2009 (fl. 28), o interessado apresentou, em 22/07/2009, a impugnação de fl. 02, instruída com os documentos de fls. 03/17, onde alega inexistir a infração apontada, conforme comprovam as cópias de cheques acostados aos autos que evidenciam que as deduções foram perfeitamente legais; em conseqüência, requer a exclusão da multa e dos juros de mora e, alternativamente, caso não seja esse o entendimento, a redução da penalidade.

Solicitou-se a diligência de fl. 31 para anexação do dossiê de malha, atendida pela juntada dos documentos de fls. 35/73.

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

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

Exercício: 2007

DESPESAS MÉDICAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual, além de restrita às hipóteses previstas em lei, está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, podendo ser exigida a demonstração do efetivo desembolso e dos serviços contratados.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. EXIGIBILIDADE.

Quando verificado o descumprimento da legislação tributária, ocasionando falta de pagamento do imposto, são exigíveis os juros de mora e a multa de ofício, nos percentuais definidos em lei, não possuindo a autoridade tributária competência discricionária para afastá-los ou reduzi-los.

Cientificado da decisão de primeira instância em 18/06/2013, o sujeito passivo interpôs, em 17/07/2013, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que as despesas médicas estão comprovadas nos autos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Diogo Cristian Denny - Relator(a)

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço

Tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 57, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 04/06/2017, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

No que tange à glosa das despesas médicas, cumpre esclarecer que a Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física prova a declaração, mas não o fato declarado. Assim, compete ao contribuinte o ônus de provar o fato declarado, quando intimado pela fiscalização, a qual tem atribuição legal para verificar a autenticidade das informações prestadas na declaração de ajuste anual do IR.

Portanto, tudo que é colocado na declaração está sujeito à comprovação, conforme estabelecido no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de

Renda de 1999 – RIR/1999, na seção que trata de declaração das pessoas físicas, art. 797:

Art. 797. É dispensada a juntada, à declaração de rendimentos, de comprovantes de deduções e outros valores pagos, obrigando-se, todavia, os contribuintes, a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras, quando estas julgarem necessário (Decreto-Lei n.º 352/68, art. 4.º).

Especificamente quanto à glosa das despesas médicas, é importante observar o disposto no art. 80 do RIR/1999, cuja base legal é o art. 8.º da lei 9.250, de 1995, *in verbis*:

Art.80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8.º, inciso II, alínea "a").

§1º O disposto neste artigo (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8.º, §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;

IV- não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V- no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário. (Grifos acrescidos).

Em matéria de deduções da base de cálculo do imposto de renda, há que se observar, além das disposições do art. 8.º, § 2.º, III, da Lei n.º 9.250, de 1995, que o art. 73 e § 1.º do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, com a correspondente matriz legal indicada, prevê:

“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, § 3.º).

§ 1.º 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, § 4.º).” (Grifou-se).

Depreende-se dos dispositivos transcritos que o direito à dedução a título de “despesas médicas” na declaração de rendimentos está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e restringe-se aos **pagamentos** efetuados pelos contribuintes, 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, § 3.º do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que os contribuintes podem ser instados a comprová-las ou justificá-las, deslocando o ônus probatório.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para os contribuintes, transfere para esses a obrigação de comprovação e justificação das deduções; não o fazendo, sofrem as consequências 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.

Nesse contexto, verificando que as deduções são elevadas, equivalentes a **35,45%** dos rendimentos declarados (deduzidos da contribuição à previdência oficial e IRRF que não configuram disponibilidade ao contribuinte), 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 n.º 5.844, de 1943.

O impugnante foi intimado a comprovar o efetivo pagamento das despesas supostamente havidas com o profissional SERGIO SEISHIM KAIO, nos valores de R\$ 20.500,00 e R\$ 25.200,00, nos respectivos anos-calendário de 2005 e 2006, e com a empresa CAVASSIN E BOEING ODONTOLOGIA LTDA – ME, de R\$ 3.260,00 em 2006, acostando, relativamente ao ano-calendário de 2006, as cópias de cheques de fls. 07/15.

Como se verifica, a discussão relativa à falta de comprovação de efetivo pagamento é eminentemente relativa à análise da prova, matéria em relação à qual a instância julgadora é assegurada a liberdade de convicção, a teor do art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 1972:

“Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”

Nesse sentido, esclareça-se que meros recibos e/ou declarações fornecidos pelos supostos prestadores de serviços, porquanto documentos expedidos de forma unilateral, não se prestam à comprovação inequívoca da ocorrência dos fatos neles descritos. Quando muito, podem instrumentalizar uma discussão de direito entre as partes, circunscrita a essa relação privada, não tendo eficácia plena perante terceiros, mormente a Fazenda Pública e, ainda mais, quando se pretende, como no caso, modificar a base de cálculo de tributo.

Relativamente às supostas despesas havidas junto à empresa CAVASSIN E BOEING ODONTOLOGIA LTDA – ME, no valor de R\$ 3.260,00, o impugnante não apresentou qualquer prova adicional no sentido de comprovar o efetivo pagamento e, pelos extratos bancários relativos ao mês de 12/2006, à fl. 72, não se verificam saques ou cheques que pudessem respaldar o pagamento supostamente efetuado em 11/12/2006 (fl. 46).

Objetivando comprovar o efetivo pagamento das despesas havidas com o profissional SERGIO SEISHIM KAIO, o litigante acostou as cópias de cheques de fls. 07/15, nos valores de R\$ 2.610,00, R\$ 2.030,00, R\$ 2.610,00, R\$ 2.030,00, R\$ 2.610,00, R\$ 2.465,00, R\$ 2.320,00, R\$ 2.465,00 e R\$ 2.320,00, datados de 31/01, 24/02, 31/03, 28/04, 31/05, 30/06, 31/07, 31/10 e 29/11/2006, no entanto, tais cheques não guardam qualquer relação de coincidência de datas e valores com os constantes dos recibos apresentados à fiscalização às fl. 43/45, bem assim, com a declaração do suposto prestador dos serviços, à fl. 36, na qual afirma ter recebido o valor de R\$ 25.200,00, em moeda corrente, em parcelas de: R\$ 3.900,00, R\$ 4.400,00, R\$ 4.000,00, R\$ 4.700,00, R\$ 4.300,00 e R\$ 3.900,00, em 31/01/06, 31/03/06, 30/05/06, 30/07/06, 30/09/06 e 30/12/06, respectivamente.

Observa-se, também, que os cheques acostados aos autos totalizam R\$ 21.460,00, enquanto as despesas havidas com o profissional seriam de R\$ 25.200,00, conforme recibos e declaração, às fls. 43/45 e 36.

A Autoridade autuante, consoante complementação da descrição dos fatos da Notificação de Lançamento à fl. 25, salientou que o contribuinte teria apresentado extratos bancários e declaração do profissional (fl. 36), onde este afirmou que recebeu os valores em moeda corrente e relaciona os pagamentos (valor recebido, data e o meio de recebimento afirma que foi cheque). No verso da referida declaração, o contribuinte teria relacionado cheques (n.º e valor), não coincidentes em datas e valores com os recibos. Observou, ainda que: o cheque 2100, no valor de R\$ 2.465,00, o contribuinte afirmou tê-lo sacado e pago em dinheiro R\$ 2.110,00 ao profissional, e o restante fez

uso pessoal, no entanto, no extrato consta o histórico “CH COMPENSADO” (fl. 70); o cheque 2058 estaria relacionado aos exercícios de 2006 e 2007, fl. 50. (...).

Ou seja, embora já tivessem sido detectadas inconsistências na fase preliminar ao lançamento, o interessado não acostou aos autos provas adicionais capazes de elucidar os fatos. Além disso, verifica-se que tanto o interessado quanto o suposto prestador dos serviços tratam-se de médicos com especialização na área de psiquiatria, ensejando, portanto, dúvidas quanto à efetiva prestação de serviços e se os supostos pagamentos efetuados por meio dos cheques de fls. 07/15 referem-se, de fato, a despesas passíveis de dedução a título de despesas médicas na declaração de ajuste anual.

Saliente-se que a dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, submetendo-se a duas condições objetivas: efetividade da prestação do serviço e onerosidade. A ausência de um desses requisitos impede a fruição do benefício fiscal.

Quanto ao pedido de exclusão da multa e dos juros de mora e, alternativamente, caso não sendo este o entendimento, a redução da penalidade, cumpre notar que as exigências de multa de ofício e de juros de mora e eventual redução da multa são feitas nos estritos contornos do princípio da legalidade. Havendo lei que determine a aplicação de determinado percentual de multa ou redução, ou a incidência de juros de mora, não resta à autoridade administrativa alternativa senão a aplicação do *quantum* previsto. É ato vinculado, não cabendo à esfera administrativa pronunciar-se sobre os critérios que informaram o legislador quando da feitura da lei que, uma vez positivada, goza da presunção de atender a todos os princípios que regem o sistema jurídico pátrio, tais como os da proporcionalidade, razoabilidade e do não-confisco, presunção esta que só pode ser afastada, em regra, pelo Poder Judiciário.

Compete às Turmas de Julgamento tão-somente o controle de legalidade dos atos administrativos, consistente em examinar a adequação dos procedimentos fiscais com as normas legais vigentes, zelando, assim, pelo seu fiel cumprimento.

A multa de ofício e as reduções possíveis, bem assim, os juros de mora exigidos nesses autos estão previstos nos arts. 44, I, e § 3º, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso (...).

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

No presente caso, a aplicação da multa de ofício e dos juros moratórios decorreu da apuração de imposto não recolhido dentro do prazo legal, em virtude de dedução indevida, o que está em plena consonância com a legislação transcrita.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, **negar-lhe provimento.**

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny