



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo n°** 12326.006735/2010-33  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2003-000.141 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 19 de junho de 2019  
**Recorrente** JACOB SALES FILHO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

IRPF. DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

Firma-se plena convicção de que resta indevida a dedução de despesas médicas pleiteada pelo contribuinte, quando esse não demonstra os efetivos pagamentos.

Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora. Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais declarações não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte, nos termos do art. 73, caput e §1º, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99)

IRPF. DEDUÇÃO. LIVRO-CAIXA. DESPESAS DE CUSTEIO. COMPROVAÇÃO DOS RENDIMENTOS DECLARADOS A TÍTULO DE RECEITA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.

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 manutenção da fonte produtora, desde que devidamente comprovadas.

Contudo, a dedução das despesas registradas não pode ser superior às receitas da atividade, devendo somente ser acatadas as deduções pleiteadas, no limite das comprovações realizadas mediante escrituração no livro-caixa.

PAF. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo CARF e as judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão àquela objeto da decisão, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Francisco Ibiapino Luz - Presidente.

Wilderson Botto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco Ibiapino Luz (Presidente em Exercício), Gabriel Tinoco Palatnic e Wilderson Botto.

## Relatório

### Autuação e Impugnação

Trata o presente processo, de exigência de IRPF apurada no ano calendário de 2008, exercício de 2009, no **valor de R\$ 13.956,95**, já acrescido de multa de ofício e juros de mora, conforme se depreende na notificação de lançamento constante dos autos, em razão da **dedução indevida de despesas médicas**, no valor glosado de R\$ 11.493,00, por falta de comprovação, e **dedução indevida de despesas de livro-caixa**, no valor glosado de R\$ 15.539,00, por falta de comprovação das despesas declaradas (fls. 8/13).

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 03-62.035, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DRJ/BSB (fls. 174/180), transcrito a seguir:

Foi emitida, por Auditor Fiscal da DRF/Rio de Janeiro I, a Notificação de Lançamento de fls. 8/13, referente ao imposto de renda pessoa física do exercício 2009. Foi apurado imposto suplementar de **R\$ 7.433,80, mais multa de ofício e juros de mora**.

A Notificação de Lançamento originou-se da revisão da Declaração de Ajuste Anual – DAA nº 07/22.193.716. Os dados declarados foram alterados em decorrência das seguintes infrações:

- Dedução Indevida de Despesas Médicas e Livro Caixa, nos valores de R\$ 11.493,00 e R\$ 15.539,00, respectivamente, por falta de atendimento da intimação feita pela fiscalização.

A descrição dos fatos e o enquadramento legal estão anotados na Notificação de Lançamento.

Depois da regular ciência do lançamento, foi apresentada Impugnação e documentos comprobatórios às fls. 3/6 e 32/146.

Explica que apresentou os documentos solicitados pela fiscalização, relativos às despesas médicas e despesas de livro caixa.

Da análise dos documentos apresentados e demais questões de fato alegadas, foi elaborado Termo Circunstanciado e emitido Despacho Decisório pela autoridade competente do Órgão de origem, fls. 148/153, que restabeleceu a despesa médica de R\$ 293,00 (plano de saúde).

O conteúdo do Termo Circunstanciado e do Despacho Decisório mostra que foi mantida a totalidade da glosa das despesas de livro caixa e das demais despesas médicas, **por falta de escrituração dos valores deduzidos e ausência de comprovação do efetivo pagamento, respectivamente**.

Notificado, o Contribuinte manifesta-se no prazo legal, requerendo o restabelecimento de todas as despesas.

Enfatiza que todos os documentos foram entregues no CAC Laranjeiras. Informa que anexa mais um comprovante sintético emitido pelo prestador dos serviços médicos e também um resumo das despesas de consultório (IPTU, energia elétrica, telefone, condomínio).

Menciona a Constituição Federal e dispositivos legais do Código Civil Brasileiro para afirmar que os documentos apresentados são suficientes para provar a realização da despesa médica para fins de apuração do imposto de renda.

Em complemento, junta aos autos os documentos de fls. 163/167.

### **Acórdão de Primeira Instância**

Ao apreciar o feito, a DRJ/BSB, por unanimidade de votos, **julgou parcialmente procedente** a impugnação apresentada, apenas para restabelecer a despesa médica no valor de R\$ 293,00, o que importou na redução do imposto suplementar lançado para R\$ 7.353,22, mais acréscimos legais, ao teor do Termo Circunstanciado e Despacho Decisório proferido pela DRF/RJ-I (fls. 148/153).

### **Recurso Voluntário**

Cientificado da decisão em **14/04/2015** (fls. 186), o contribuinte interpôs, em **04/05/2015**, recurso voluntário (fls. 189/195), reportando-se e repisando as razões lançadas na peça impugnatória (fls. 159/160) e trazendo outros argumentos, a seguir brevemente sintetizados:

I – DOS FATOS: as despesas médicas relatadas referem ao atendimento semanal de R\$ 300,00/400,00, e referem-se a um ano de tratamento de psicoterapia devido a distúrbios psicológicos, e foram pagos em dinheiro.

Não foi apresentado o livro caixa por não ter sido o mesmo solicitado, mas faço agora com firma reconhecida, bem como laudo do analista, com as importâncias pagas.

II.1 PRELIMINAR: demonstrado em linha acima é inconsistente a alegação de que não entreguei o livro caixa, pois nunca me foi solicitado, mesmo quando entreguei a documentação nada me foi dito.

II.2 MÉRITO: Como amplamente demonstrado, baseado nas leis e decretos, cumprir o que foi exigido, baseado também em 176.636 decisões judiciais. Há uma controvérsia quanto a forma de pagamento, devido ao profundo respeito que tenho pela receita, prefiro que a justiça julgue quem tem razão.

Ao final, requer o cancelamento do débito fiscal reclamado. Instrui a peça recursal, em especial, dentre outros, com cópia de folhas do livro caixa (fls. 196/219); e Declaração do médico psicanalista com demonstrativo das consultas e valores recebidos no ano de 2008, em face do tratamento por ele realizado (fls. 222/223), estes últimos já constantes dos autos (fls. 163/164).

Processo distribuído para julgamento em Turma Extraordinária, tendo sido observadas as disposições do art. 23-B, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/15, e suas alterações.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Wilderson Botto - Relator

### **Admissibilidade**

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

### **Preliminares**

Não foram alegadas questões preliminares no presente recurso.

### **Mérito**

#### **Da dedução das despesas médicas**

Insurge-se, o Recorrente, contra a decisão proferida pela DRJ/BSB, que manteve a glosa das despesas médicas no valor de R\$ 11.200,00 por falta de demonstração efetiva dos dispêndios realizados.

Por seu turno, assim encontra-se fundamentada a decisão recorrida (fls. 141):

Relativamente a deduções de Despesas Médicas, a regulamentação da norma legal foi assim editada por meio do Decreto nº 3000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999):

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

...

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):

...

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;

(...).

Está anotado na descrição dos fatos da Notificação de Lançamento e no Termo Circunstanciado que a despesa médica pretendida como dedução da base de cálculo do imposto de renda não foi acatada **por falta de prova do efetivo pagamento**.

Em consonância com o princípio da razoabilidade, despesas médicas de valor elevado requerem maior critério **para comprovação dos recursos incorridos, seja individualmente ou em conjunto**. Sabe-se que os tratamentos de saúde mais onerosos correspondem a procedimentos mais complexos e, em regra, são precedidos de exames laboratoriais, radiológicos e demais cuidados.

Os Contribuintes podem utilizar vários meios para comprovar o efetivo pagamento de despesas médicas aos prestadores de serviços, **tais como cheques nominativos, transferências bancárias, fatura de cartão de crédito, extratos de conta corrente bancária com registros de saques em valores e datas compatíveis com os comprovantes emitidos.**

A apresentação de documentos desacompanhados de prova da transferência dos recursos, em conformidade com as exigências legais, não é suficiente para demonstrar direito à dedução de despesas médicas. (...)

Pois bem. Razão não assiste ao Recorrente.

Da análise dos autos, pode-se constatar que a autoridade fiscal requereu as comprovações ou justificações das despesas médicas declaradas, mediante a demonstração dos efetivos pagamentos, tudo consubstanciado no art. 73 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).

O referido dispositivo legal autoriza expressamente ao Fisco, para formar sua convicção, a demandar dos contribuintes documentos subsidiários aos recibos e declarações apresentadas, para efeito de confirmá-los, no que tange os efetivos pagamentos desses, especialmente nos casos em que as despesas sejam consideradas elevadas ou os documentos fornecidos não estejam corretamente preenchidos com os requisitos legais exigidos.

Logo, a simples apresentação dos recibos, mesmo complementados por declarações dos emitentes ou aduções de que esses registraram os valores em declarações de ajuste anual, ou mesmo alegações do contribuinte de possuir renda suficiente, não tem, em concreto, o dom de suprir a falta de demonstração dos efetivos pagamentos.

Vale lembrar, por oportuno, que documentos particulares (recibos) contendo ciência de determinado fato, somente provam a declaração nele impressa, mas não o fato declarado, cabendo ao interessado o ônus de provar o fato, nos exatos termos do art. 408 do CPC.

Assim, mesmo que os recibos tragam as informações elencadas na lei tributária, no contorno jurídico, apenas dão notícias do ali relatado e da forma como possivelmente teria ocorrido, devendo o interessado, quando exigido, demonstrar por meio de outros documentos a veracidade de sua ocorrência.

Nada obstante, tais declarações presumem-se verdadeiras apenas em relação ao signatário (art. 219 do CC); quando enunciam o recebimento de um crédito fazem prova apenas contra quem os escreveu (CPC, art. 415 do CPC); e vale somente entre as partes nele consignadas, não em relação a terceiros, estranhos ao ato (art. 221 do CC), no caso a fiscalização fazendária.

Destarte, a presunção de verdade alegada do conteúdo dos recibos pode até ser admitida, no entanto, apenas entre as partes nele consignadas, contudo, perante terceiros, uma vez contestado o fato ali relatado, cabe ao interessado na sua veracidade **o ônus de provar a efetividade de sua ocorrência por meio de outras provas.**

Trazendo o contexto legal ao presente caso, o Recorrente não logrou confirmar a realização das despesas médicas **mediante a comprovação da efetividade do pagamento.** A mera exibição de recibos e declaração do prestador dos serviços, **não é suficiente para demonstrar os correspondentes pagamentos.** Relembre-se, que o Fisco poderá demandar o contribuinte para confirmar o efetivo pagamento, nos exatos termos do art. 73 do RIR/99.

Por outro giro, quanto à possibilidade de se efetuar pagamentos de despesas em moeda corrente, tem-se que o uso dessa modalidade legal de pagamento, em qualquer tipo de operação, é de difícil comprovação, sobretudo perante o Fisco quando este a exige. É certo que uma simples afirmação de ter utilizado moeda corrente para efetuar os pagamentos das despesas médicas questionadas não pode ser acatada como prova cabal de tal fato. Vale lembrar, por oportuno, da máxima do direito: “alegar e não provar é o mesmo que não alegar”.

Não se pode olvidar que na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam ilidir a imputação da irregularidade suscitada pela fiscalização. Conclui-se, portanto, que a utilização de recibos **sem a prova dos desembolsos representativos dos pagamentos realizados** – quando exigidos e não demonstrados – autoriza a glosa da dedução pleiteada e a consequente tributação dos valores correspondentes.

Diante da ausência da comprovação efetiva dos dispêndios, mantenho a glosa neste ponto.

### **Da dedução das despesas lançadas no Livro-Caixa**

Insurge-se, o Recorrente, contra a glosa das despesas lançadas em livro-caixa no valor total de R\$ 15.539,00, por ausência de comprovação de escrituração do livro-caixa, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise das alegações de defesa apresentadas.

Buscando dar suporte as suas alegações, instrui a peça recursal com folhas do livro-caixa (196/219), onde são demonstradas as **despesas escrituradas**, cujos documentos comprobatórios já se encontram nos autos, juntados em sede de impugnação.

Antes de tudo, vale salientar que no processo administrativo fiscal, os princípios da verdade material, da ampla defesa e do contraditório devem prevalecer, sobrepondo-se ao formalismo processual, sobretudo quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento, ou mesmo questionado pela decisão recorrida, caso em que é cabível a revisão do lançamento pela autoridade administrativa.

Nesse ponto, o art. 149 do CTN determina ao julgador administrativo realizar, de ofício, o julgamento que entender necessário, privilegiando o princípio da eficiência (art. 37, *caput*, CF), cujo objetivo é efetuar o controle de legalidade do lançamento fiscal, harmonizando-o com os dispositivos legais, de cunho material e processual, aplicáveis ao caso, calhando aqui, nessa ótica, por pertinente e indispensável, a análise dos documentos ora trazidos à colação pelo Recorrente.

Assim, do cotejo dos documentos ora apresentados, em relação aos fundamentos motivadores da glosa traçada na decisão de piso (fls. 178/179), me convenço que não merece prosperar a insurgência recursal.

O livro-caixa deve **necessariamente** conter as seguintes informações: termo de abertura e encerramento; data da efetivação da receita e da despesa; histórico completo da receita obtida e da despesa realizada; valor efetivamente recebido; valor efetivamente pago; e saldo líquido representado pela diferença entre receita e as despesas declaradas.

Nada obstante, o Recorrente **não** trouxe o livro-caixa manuscrito devidamente formalizado, e sim apenas as folhas onde declara as despesas que alega ter realizado em face de sua atividade profissional. Pelas folhas do livro-caixa juntadas não é possível fazer cotejo entre

os lançamentos das despesas declaradas e das receitas obtidas, porquanto não há, dentre outros requisitos, sequer o registro do saldo líquido apurado mensalmente, bem como a indicação dos rendimentos recebidos, o que por si só, inviabilizada eventual análise com os comprovantes das despesas deduzidas (fls. 32/79).

Com efeito, diante da ausência do livro-caixa regular e devidamente escriturado, e considerando inexistir nos autos alegações hábeis e contundentes a modificar o julgado de piso, no particular, **adoto como razão de decidir** os fundamentos norteadores do voto condutor da decisão recorrida (fls. 179), mediante transcrição dos excertos abaixo, à luz do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF:

O motivo da exclusão da despesa de Livro Caixa da base de cálculo do imposto ficou bem ressaltado no Termo Circunstanciado elaborado pelo Órgão de origem, qual seja, **ausência de escrituração no Livro Caixa.**

Do cotejo dos autos, percebe-se que referido requisito não restou cumprido. O próprio Impugnante menciona em sua manifestação de fls. 159/160 e 165 que anexa aos autos “UM RESUMO DAS DESPESAS DE CONSULTÓRIO”. O referido resumo **não substituiu as formalidades intrínsecas e extrínsecas estabelecidas para escrituração de despesas no Livro Caixa.**

Ainda que as despesas pleiteadas se referissem a custeio necessário à percepção da receita, a dedução não poderia ser deferida, tendo em vista a inexistência do Livro Caixa **com a escrituração dos rendimentos do trabalho não assalariado e respectivas despesas.** Este entendimento é homologado pelo CARF, conforme ementa de acórdão abaixo transcrita:

IRPF – DEDUÇÃO DE DESPESAS COM O EXERCÍCIO DA ATIVIDADE PROFISSIONAL – LIVRO-CAIXA – Somente podem ser deduzidas do IRPF as despesas efetuadas pelo contribuinte no exercício de sua atividade profissional **caso este contribuinte faça – no tempo correto – a escrituração destas despesas em Livro Caixa, devidamente acompanhado dos seus comprovantes.** Inteligência do § 2º, art. 6º da Lei nº 8.134/90. (Acórdão 106-16107, de 25/01/2007).

Ressalte-se que a legislação tributária, ao estabelecer expressamente os requisitos anotados nesta decisão, **visa afastar a utilização de critérios subjetivos para o cálculo do tributo devido** e, em consequência, **qualquer possibilidade de liberalidade ou poder discricionário na dedução.**

Destarte, restando desatendidos os requisitos para dedutibilidade dos valores autuados, correta é atuação fiscal acompanhada das penalidades cabíveis, tudo em estrita sintonia com a legislação de regência, razão pela qual mantenho as glosas operadas, nos valores de R\$ 11.200,00, relativas as despesas médicas cujos dispêndios não foram comprovados, e R\$ 15.539,00, alusivos às despesas com livro-caixa, também não comprovadas, que importaram no imposto suplementar de R\$ 7.353,22, mais acréscimos legais.

Por fim, vale salientar que o entendimento jurisprudencial judicial trazido para justificar as pretensões recursais, aliados às outras pretensas 176.636 decisões judiciais citadas é improfícuo, pois, as decisões, mesmo que colegiadas, sem um normativo legal que lhe atribua eficácia, não se traduzem em normas complementares do Direito Tributário, e somente vinculam as partes envolvidas nos litígios por elas resolvidos.

**Conclusão**

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso, e no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO nos termos do voto em epígrafe, para manter as glosas remanescentes das despesas declaradas na base de cálculo do imposto de renda do ano-calendário 2008, exercício 2009.

É como voto

(assinado digitalmente)

Wilderson Botto