



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13637.000544/2010-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-005.442 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 27 de setembro de 2023
Recorrente JOSÉ ROBERTO DA CONCEIÇÃO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA. IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO.

São dedutíveis os pagamentos efetuados pelos contribuintes a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, desde que devidamente comprovados. A dedução das despesas médicas é condicionada a que os pagamentos sejam devidamente comprovados com documentação idônea que indique o nome, endereço e número de inscrição no CPF ou CNPJ de quem os recebeu, ou ainda com documentação correlata pertinente, esclarecendo o efetivo dispêndio correlato.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA. IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO. SUMULA CARF 180.

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)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Presidente e Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Ferreira Nunes Leite, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, Wilderson Botto, Ricardo Chiavegatto de Lima (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 133 e ss.), interposto contra o Acórdão de Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (e-fls. 116 e ss.) que considerou, por unanimidade de votos, procedente em parte a Impugnação do contribuinte apresentada diante de Notificação de Lançamento (e-fls. 15 e ss.), lavrada pela constatação de Dedução Indevida com Dependentes, de Dedução Indevida com Despesa de Instrução e de Dedução Indevida de Despesas Médicas.

Por 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:

Para JOSÉ ROBERTO DA CONCEIÇÃO, já qualificado nos autos, foi lavrada em 28/6/2010 a Notificação de Lançamento de fls. 15/20, que lhe exige o recolhimento de um crédito tributário no montante de **R\$ 14.012,68**, sendo R\$ 6.339,15 de imposto de renda pessoa física – suplementar (código 2904), R\$ 4.754,36 de multa de ofício (passível de redução) e R\$ 2.919,17 de juros de mora calculados até junho/2010.

Decorreu o citado lançamento da revisão efetuada na Declaração de Ajuste Anual – DAA – entregue pelo interessado, relativa ao exercício financeiro de 2006, ano-calendário de 2005, quando foram constatadas, conforme a Descrição dos Fatos de fls. 6/9, as seguintes irregularidades:

1. Dedução indevida de dependentes, no valor de R\$ 1.404,00, pois o fiscalizado não comprovou a relação de dependência referente a Juliana H. Conceição.
2. Dedução indevida de despesas de instrução, no valor de R\$ 2.198,00, pois “*não foram apresentados comprovantes de dependência, e que o suposto dependente ou o contribuinte estava matriculado em curso superior, sendo excluído o dependente e glosadas as despesas com instrução*”.
3. Dedução indevida de despesas médicas, no montante de R\$ 20.000,00, especialmente pela falta de comprovação do efetivo pagamento aos profissionais Samira Rettore (dentista, R\$ 2.000,00), André Albuquerque Orempuller (fisioterapeuta, R\$ 6.000,00), Maria da Glória Moreira (psicóloga, R\$ 6.000,00) e Maria Fernanda de Castro Ferreira (dentista, R\$ 6.000,00).

O notificado, por intermédio de procurador habilitado (docs. fls. 13/14), apresenta a impugnação de fls. 2/12, argumentando, em resumo, o que segue:

Dos Fatos:

Primeiramente urge destacar a ausência do contraditório no caso em tela, que por sua vez é uma garantia constitucional a todos os litigantes, seja em processo judicial ou administrativo, o que não vem sendo observado no caso em tela. [foi transcrito o inciso LV, do artigo 5º, da CF]

... as deduções narradas pelo Sr. Auditor possuem lastro em consultas e tratamentos junto a vários profissionais, vez que o impugnante e seus dependentes se submeteram e submetem a tratamento de psicologia, odontologia e fisioterapia.

*Em que pese constar implicitamente do auto de infração que os profissionais teriam “vendido” recibos, em momento algum o impugnante “comprova” referidos recibos, **mas muito pelo contrário**, posto que nada mais fez do que pagar em dinheiro o valor devido aos profissionais de saúde em decorrência da prestação de serviços. [negrito do original]*

Assim, se é que os profissionais de saúde praticaram algum delito, ou até mesmo deixaram de declarar os rendimentos que são objeto do presente processo administrativo, percebe-se que o impugnante em momento algum efetuou um pagamento sem a devida contraprestação profissional. Aliás, conforme consta expressamente do auto de infração, o impugnante apresentou os comprovantes de valores declarados como pagos a profissionais liberais, e deduzidos da base de cálculo do imposto devido, relativos ao AC 2005, sendo que dentre estes se

encontravam valores pagos aos profissionais narrados na descrição dos fatos e enquadramento legal.

...

Urge destacar ainda que o Sr. Fiscal agiu discricionariamente, posto que lavrou um auto de infração com lastro em deduções o que é vedado por lei.

...

... o impugnante realmente utilizou-se dos serviços narrados, sendo que eventuais ilícitos praticados pelos profissionais não podem ser atribuídos ao impugnante, mesmo porque assim prevê a Constituição da República Federativa do Brasil. [foi transcrito o inciso LVII, do artigo 5º, da CF]

...

Durante o ano-calendário de 2005, o contribuinte contratou a prestação de serviços de vários profissionais, dentre eles Samira Rettore, Maria Fernanda Castro Ferreira, André Albuquerque Orempuller e de Maria da Glória Moreira. Os serviços foram efetivamente prestados e pagos em dinheiro. [negrito do original]

Diante de tais despesas, o contribuinte, amparado pelo artigo 8º, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.250/95, e pelo artigo 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), Decreto nº 3.000/99, não teve dúvida em lançá-las no campo PAGAMENTOS E DOAÇÕES EFETUADOS da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física 2006. [destaques do original]

...

Não poderia provar, jamais, por meio de documentação bancária (cheques ou extratos bancários), pois EFETUOU alguns DOS DITOS PAGAMENTOS EM DINHEIRO conforme já amplamente demonstrado quando solicitado pelo Auditor Fiscal. Ademais, não é obrigado o contribuinte a manter conta bancária e através dela efetuar pagamentos ou qualquer tipo de transação. É o que lhe garante o artigo 50, inciso II, da Constituição Federal de 1988. [negrito do original]

A propósito, não se tem notícia de meio mais eficiente para a comprovação do pagamento do que a sua correspondente QUITAÇÃO.

Como adimplemento e extinção das obrigações privadas, o pagamento, quando feito, exige do credor o termo de quitação, o RECIBO propriamente dito.

[foram transcritos os arts. 212 e 320 do Código Civil, o art. 110 do CTN]

...

RESUMINDO: O contribuinte comprovou não somente a efetiva prestação dos serviços, como também os respectivos pagamentos, apresentando documentos de quitação deduzida nos moldes do artigo 8º, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.250/95, e do artigo 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), Decreto nº 3.000/99.

As deduções, portanto, são "ope legis", não podendo ser elididas por simples capricho da auditoria fiscal da Receita Federal em não aceitar os documentos apresentados e classificá-los como inábeis ou inidôneos. Se assim fosse, a segurança nos negócios jurídicos estaria sempre ameaçada.

[foram transcritas ementas de Acórdãos do Conselho de Contribuintes sobre o assunto]

Com todo o aparato que dispõe a Receita Federal, aliado à disposição por ela emitida de que todos hospitais, clínicas, laboratório, médicos e profissionais autônomos têm a obrigação de entregar uma declaração com datas de atendimentos, nome do paciente e tipo de procedimentos realizados, seria mais fácil requerer a estes profissionais que prestasse informação ao fisco. Seria mais

cômodo tanto para a Receita quanto para os contribuintes o cruzamento destas informações, evitando-se assim constrangimentos como no caso ora analisado.

No caso do pagamento em dinheiro não é necessária a prova do saque do dinheiro em valor suficiente para o pagamento. Novamente tem a ressaltar que os bancos de dados da receita teriam condições de sanar qualquer dúvida, já que recebe a declaração de quem pagou e de quem recebeu. Poderia com simples consulta resolver a questão e partir para a autuação fiscal somente em casos de comprovada fraude.

Outro aspecto a ser considerado nesta impugnação trata-se da glosa do pagamento de despesa com instrução de dependente. Como consta no processo administrativo o contribuinte apresentou o documento hábil para a demonstração de dependência. Trata-se da Certidão de Nascimento de sua filha JULIANA HEIDENREICH DA CONCEIÇÃO CHIARELLI, que vem a sanar qualquer dúvida quanto à filiação e por via de consequência a dependência econômica.

A filha do contribuinte acima citada cursa a Faculdade de Medicina ministrada pela Universidade Presidente Antônio Carlos. Como tal situação o contribuinte arca com todo o pagamento da mensalidade de sua filha, não sendo crível dizer que não houve comprovação de matrícula junto à entidade escolar. Pergunta-se, como alguém pagaria um valor considerável se não fosse sua filha? Será que a Receita Federal não tem acesso àquela universidade para saber quem são seus alunos? A resposta não poderia ser outra, não procede a afirmação do Sr. Auditor Fiscal que glosou um pagamento devidamente comprovado nos autos e em benefício da filha do contribuinte.

Qual é o documento hábil para comprovar a relação de dependência? A resposta, em se tratando de direito tributário é taxativa. Para o cônjuge e filhos, a prova desta relação é feita por meio de certidão de casamento e de nascimento.

...

Desta forma, em 2006 a filha do impugnante contava com 20 anos, sendo perfeitamente possível o aproveitamento do valor pago em sua educação.

...

Diante de todo o exposto, o contribuinte requer o recebimento desta impugnação, com todos os seus termos, fundamentos e provas, com base no artigo 15 do Decreto nº 70.235 de 06/MARÇO/1972, para que seja, ao final, julgado totalmente improcedente o lançamento em epígrafe, com a extinção do crédito tributário com base no artigo 156, IX, do Código Tributário Nacional, tendo em vista os esclarecimentos e as comprovações apresentadas pelo contribuinte através de meios hábeis e idôneos que constituem os recibos e os relatórios outrora apresentados como sustentação das despesas deduzidas da base de cálculo do imposto de renda, com o consequente cancelamento e baixa da exigência fiscal, seja quanto ao principal, seja quanto às multas, juros e demais aplicações de mora.

Protesta por todos os meios de prova admissíveis em Direito, sobretudo documental, testemunhal, pericial e todos mais que se fizerem necessários.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2006

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DEVIDO PROCESSO LEGAL. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

O procedimento fiscal foi realizado com estrita observância das normas de regência, eis que existentes na notificação de lançamento todas as formalidades necessárias para que o contribuinte exercesse o direito do contraditório e da ampla defesa.

JUNTADA DE PROVAS. LIMITE TEMPORAL.

A prova documental será apresentada na impugnação, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, ou que se refira ela a fato ou direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos, hipóteses que o contribuinte não logrou atender.

OITIVA DE TESTEMUNHAS. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal que permita a oitiva das partes ou de testemunhas na instância de competência das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

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

Exercício: 2006

DEDUÇÕES. DEPENDENTES. FILHA.

Cancela-se a glosa procedida pela autoridade fiscal, quando restar comprovada a relação de dependência.

DEDUÇÕES. DESPESAS DE INSTRUÇÃO. FILHA.

Cancela-se a glosa procedida pela autoridade fiscal, quando os pagamentos declarados, além de confirmados, se refiram a filha do contribuinte, cuja relação de dependência restou comprovada.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de simples recibos, sem vinculá-los ao pagamento realizado, mormente quanto tal aspecto foi objeto de intimação por parte da autoridade lançadora.

Cientificado da decisão de primeira instância em 25/03/2013 (e-fl. 132), o sujeito passivo interpôs, em 22/04/2013 (e-fl. 133), Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e efetivo pagamento em dinheiro, e que o pleito do recorrente está consoante com a jurisprudência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Ricardo Chiavegatto De Lima - Relator(a)

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

O litígio remanescente recai sobre dedução indevida de despesas médicas no valor de R\$20.000,00.

Destaque-se que os argumentos preliminares e meritórios se confundem na peça recursal e, dessa forma, serão analisados em conjunto.

Inicie-se apontando que, em relação à **Jurisprudência** trazida aos autos, é de se observar o disposto no artigo 506 da Lei 13.105/2015, o novo Código de Processo Civil, o qual estabelece que “*a sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros*”. Não sendo parte nos litígios objetos dos Acórdãos, o interessado não pode usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são “*inter partes*” e não “*erga omnes*”. E mais, tais Decisões não são normas complementares como as tratadas o art. 100 do CTN, motivo pelo qual não vinculam as decisões das Instâncias Julgadoras Administrativas.

Quanto à **nulidade** alegada do lançamento ou da Decisão guerreada, cabe ressaltar que, discriminando atos nulos, os artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e alterações posteriores, determinam:

Art. 59. São nulos:

I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Art. 60 As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Vê-se que as razões de nulidade não estão presentes neste litígio.

Quanto à **dedução de despesas médicas**, são dedutíveis da base de cálculo do IRPF os pagamentos efetuados pelos contribuintes a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, 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 têm 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 e da prestação do serviço.

No caso das deduções do Imposto de Renda Pessoa Física, o **ônus da prova** é do contribuinte, que é quem se beneficia da redução da base de cálculo do imposto, e, não o fazendo, deve este assumir as consequências legais, resultando no não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. O ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto a determinado fato questionado

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. Ou seja, com isso o legislador deslocou para o contribuinte o ônus probatório, uma vez que ele pode ser instado a comprovar ou justificar suas deduções.

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. (Grifei).

Nos presentes autos, verifica-se que **foi solicitada a comprovação efetiva dos dispêndios** e da prestação dos serviços realizados, conforme Termo de Intimação Fiscal Malha 080/2010 (e-fls. 30) e Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal da Notificação de Lançamento (e-fls. 18).

A **ausência de comprovação do efetivo pagamento** ora caracteriza-se como ponto fulcral motivador do lançamento, mas o interessado não desincumbiu-se de tal obrigação ao longo de toda a lide. Embora até procure suprir a efetiva comprovação dos pagamentos através de simples apresentação de recibos e de declarações dos profissionais envolvidos, tais peças não são documentos suficientes e hábeis para tal intento.

Alega o interessado que teria pago os profissionais através da utilização de **dinheiro em espécie**, mas embora não haja nenhum impeditivo legal para que se proceda dessa forma, se revela de difícil comprovação, principalmente perante o Fisco que a exige fundada em documentos, os quais não foram apresentados pelo interessado.

Para a comprovação da efetividade dos pagamentos sugere-se: cópias de cheques fornecidas pela instituição bancária, comprovantes de depósitos na conta do prestador dos serviços, comprovantes de transferências eletrônicas de fundos, transferências interbancárias, comprovantes de transmissão de ordens de pagamentos, e, no caso de pagamentos efetuados em dinheiro, **extratos bancários que demonstrem a realização de saques em datas e valores coincidentes ou aproximados aos pagamentos em questão**, podendo também o interessado apresentar outros que julgar convenientes, desde que surtam os devidos efeitos legais.

Impende, neste momento, a citação da recentíssima Sumula deste Egrégio Conselho, de número 180, de cristalino enunciado para esclarecimento final da questão:

Súmula CARF 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.

Acórdãos Precedentes: 9202-007.803, 9202-007.891, 9202-008.004, 9202-008.063, 9202-008.311, 2202-005.320, 2301-006.449, 2301-006.652, 2202-005.318, 2202-005.838, 2401-007.368 e 2401-007.393.

Mantém-se assim integralmente **a glosa** a título de despesas médicas no valor de R\$20.000,00.

Verifica-se portanto que, apreciados e afastados todos os argumentos apresentados pelo contribuinte, não há motivo para retificação da Decisão *a quo* devidamente proferida.

Dispositivo

Isso posto, voto em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima

Fl. 8 do Acórdão n.º 2003-005.442 - 2ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 13637.000544/2010-17