



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13116.001250/2010-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-005.433 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 26 de setembro de 2023
Recorrente MARA LUCI DEZZEN
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. EFETIVO PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO. CONJUNTO PROBATÓRIO INSUFICIENTE.

Somente são dedutíveis da base de cálculo do IRPF, as despesas médicas realizadas pelo contribuinte, referentes ao próprio tratamento e de seus dependentes, desde que especificadas e comprovadas mediante documentação hábil e idônea.

Mantém-se a glosa das despesas que a contribuinte não comprova ter cumprido os requisitos exigidos para a dedutibilidade, em conformidade com a legislação de regência, mediante apresentação dos comprovantes de realização dos serviços e dos dispêndios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o conselheiro Wilderson Botto, que dava provimento parcial, para restabelecer a dedução da despesa odontológica, no valor de R\$ 19.590,00, na base de cálculo do imposto de renda. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Alexandre Lázaro Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator(a)

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lázaro Pinto – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Ferreira Nunes Leite, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, Wilderson Botto, Ricardo Chiavegatto de Lima (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 (fls. 72/82):

O presente processo trata de exigência constante de Notificação de Lançamento relativa ao Imposto de Renda Pessoa Física Exercício 2006, ano-calendário 2005, na qual se apurou crédito tributário no valor de R\$ 12.572,14.

De acordo com a Descrição dos Fatos de fls. 29/33 c/c os Demonstrativos de fls. 34/35, foram constatadas as seguintes infrações:

- **dedução indevida com dependentes**, no valor de R\$ 1.404,00, por não ter sido comprovada a filiação e nem apresentado termo ou guarda judicial de **Jéssica Fabiana Padilha**;

- **dedução indevida com despesas de instrução**, no valor de R\$ 2.198,00, em razão da glosa da dependente;

- **dedução indevida de despesas médicas**, no valor de R\$ 25.030,00, relativo ao prestador Leonardo César Santos, em razão do não atendimento da segunda intimação pelo contribuinte, fazendo a fiscalização menção ao Acórdão 104-22.130, do Conselho de Contribuintes, segundo o qual, para a comprovação das despesas médicas, além dos recibos, faz-se necessário o efetivo pagamento e o tratamento realizado; e

- **compensação indevida de imposto de renda retido na fonte**, no valor de R\$ 100,00, expondo a fiscalização que prêmio e concurso nesta modalidade é tributação exclusiva e definitiva, não dando direito à compensação de R\$ 100,00.

Cientificada do lançamento em 08/07/2010 (AR à fl. 71), ingressou a contribuinte, em 06/08/2010, por seu procurador (fl. 14), com sua impugnação (fls. 03/13), e respectiva documentação. Em síntese:

- transcreve a descrição dos fatos;

- faz menção a vários recibos que comprovariam despesas odontológicas pagas, em espécie, ao profissional Leonardo César Santos, alegando que o recibo é prova de boa-fé do contribuinte até que a fiscalização prove em contrário, o que não teria sido feito;

- faz referência à declaração de próprio punho do referido prestador, acreditando que o mesmo apresentou a sua Declaração 2006, sendo o valor devidamente lançado, sendo que, se houve omissão de receita do profissional, a fiscalização deveria baixar diligência para averiguar se os valores foram declarados e efetuar a cobrança dos tributos de quem comprovadamente sonegou e não de quem de boa-fé foi usuário;

- registra a impossibilidade de comprovação do efetivo pagamento feito em dinheiro, considerando absurda a afirmação de que não existem pagamentos em dinheiro, com transcrição de ementa de Acórdão do Conselho de Contribuintes;

- defende que nada, realmente, comprovaria o efetivo pagamento, com menção à situação neste sentido, concluindo ser sem sentido a exigência de comprovação do efetivo pagamento;

- afirma que também serviços não são comprováveis, com transcrição de ementa de Acórdão do Conselho de Contribuintes, menção à Pergunta nº 338 do Perguntas e

Respostas – IRPF 2007 e Manual de Preenchimento da Declaração de IRPF relativo ao exercício de 2007;

- alega que não pode o fiscal exigir mais do que a Lei e a própria Receita, insistindo em que o recibo é documento comprobatório inequívoco da realização de pagamentos / serviços, com transcrição do outras ementas de julgados do Conselho de Contribuintes para amparar sua pretensão;

- conclui que todos os recibos da prestação de serviços odontológicos, relativos à Notificação de Lançamento, estão anexados à peça impugnatória, bem como Laudo Odontológico e declaração de próprio punho do profissional que realizou o tratamento clínico na contribuinte, para que o julgador analise imparcialmente as provas levantadas;

- informa, no que tange à **glosa da dependente e de instrução da mesma, que tinha apenas a guarda de fato e não a guarda de direito da menor Jéssica Fabiana Padilha, não se opondo, desta forma, a que o valor de R\$ 2.198,00 mais o valor de R\$ 1.040,00, no total de R\$ 3.238,00, sejam excluídos da dedução na sua Declaração de Imposto de Renda, não tendo usado de má-fé para obter prejuízo ao erário público, mas sim inexperiência ao declarar, o mesmo no que tange à compensação do Imposto de Renda Retido na Fonte, no valor de R\$ 100,00, não se opondo, também, a sua exclusão;**

- na parte atinente à multa de ofício e aos juros de mora, argumenta que sobre os recibos emitidos pelo dentista Leonardo César Santos e dos documentos apresentados, ficou caracterizado que não houve a falsidade / fraude e a declaração inexata, de forma que a multa de ofício deve ser afastada em decorrência da previsão legal para a dedução;

- faz lista dos documentos juntados com a peça de defesa;

- por fim, requer seja declarada nula, de pleno direito, a Notificação de Lançamento, com restabelecimento da dedução das despesas odontológicas no valor de R\$ 25.030,00 no ano-calendário de 2005, e consequente exclusão da multa de ofício, face a sua previsão de dedução.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006

DEDUÇÕES. DEPENDENTES E DESPESAS COM INSTRUÇÃO. COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE IRRF. MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS.

Consideram-se não impugnadas matérias que não tenham sido contestadas pela contribuinte.

DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA.

Na falta de comprovação, por documentos hábeis, do efetivo pagamento pelos serviços médicos declarados, exigido pela fiscalização com base na legislação de regência da matéria, é de se manter a glosa das despesas médicas.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas somente se aplicam às partes nelas envolvidas, não possuindo caráter normativo, exceto nos casos previstos em lei.

MULTA DE OFÍCIO LANÇADA.

Nos casos de lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75% sobre o imposto nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e nos de declaração inexata.

Cientificada da decisão, em 01/10/2014 (fls. 86), a contribuinte, em 30/10/2014, interpôs recurso voluntário (fls. 88/100), insurgindo-se contra a glosa das despesas odontológicas declaradas, alegando, em breve síntese, que as mesmas encontram-se devidamente comprovadas,

cujos documentos acostados e os que ora se junta estão em conformidade com a legislação de regência, cujos pagamentos foram realizados em espécie, constituindo-se assim em documentação hábil para comprovar os tratamentos e os dispêndios realizados. Cita jurisprudência do CARF neste sentido. Requer, ao final, o cancelamento do débito fiscal reclamado.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 101/109.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Wilderson Botto - Relator

Admissibilidade

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

Preliminares

Não foram trazidas alegações preliminares no presente recurso.

Mérito

Da glosa mantida sobre as despesas odontológicas declaradas:

O litígio recai sobre a glosa das despesas pagas ao profissional Leonardo César Santos, no valor de 25.030,00, **por falta da comprovação do efetivo pagamento**, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, no sentido do acatamento das aludidas despesas declaradas na DAA/2006.

Visando suprir o ônus que lhe competia, instrui a peça recursal, dentre outros e em especial, com escritura pública declaratória firmada pelo profissional contratado, atestando os tratamentos e os dispêndios realizados pela contribuinte (fls. 108/109).

Inicialmente, vale salientar que a autoridade fiscal requereu as justificativas sobre as despesas declaradas. Vale salientar, que o art. 73, caput e § 1º do RIR/99, por si só, autoriza expressamente ao Fisco, para formar sua convicção, solicitar documentos subsidiários aos recibos, para efeito de confirmá-los, **no que tange aos tratamentos e os efetivos pagamentos**, especialmente nos casos em que as despesas sejam consideradas elevadas.

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 o fato imputado**.

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 trazidos à colação pela Recorrente.

Pois bem. Feito o registro acima, e após análise dos autos, entendo que a pretensão recursal merece parcialmente prosperar, porquanto a Recorrente se desincumbiu do ônus que lhe competia.

Não se discute que é responsabilidade do beneficiário do recibo comprovar que realmente efetuou o pagamento do valor nele constante, bem como fazer prova da respectiva realização dos aludidos serviços contratados, quando for intimado pela fiscalização a fazê-lo, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, calhando aqui a interpretação literal dos arts. 73, 80, § 1º, II e III do RIR/99.

Por seu turno, o art. 80, § 1º, III do RIR/99, é claro ao prescrever que os pagamentos com despesas médicas devem ser comprovados por meio de documentos *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*".

Cita-se ainda, que a própria RFB editou a IN RFB nº 1.500, de 29/10/2014, dispondo em seu art. 97, *caput*, que as deduções de despesas médicas devem ser comprovadas por documentos fiscais **ou outros documentos hábeis e idôneos que contenham, no mínimo, as informações ali discriminadas**.

Ora, a própria legislação tributária permite que a comprovação dos dispêndios se dê por meio de documentos hábeis e idôneos (dentre os quais, *v.g.*, declarações e outros documentos equivalentes que atendam às formalidades), não se restringindo em caráter exauriente a documentos alusivos à transações e transferência de numerário via transações bancárias, cópias de extratos, cheques, comprovantes de saques etc.

Assim, tenho me posicionado, com base na interpretação literal da legislação de regência, que a declaração emitida pelo profissional em complemento aos recibos por ele anteriormente fornecidos, deve ser considerado como documento idôneo e complementar para fins de comprovação das deduções realizadas, sobretudo por ser este (o profissional) o maior interessado na quitação pelos serviços por ele prestados.

Alia-se ao fato de que, no caso dos autos, não há sumula administrativa de documentação tributariamente ineficaz em relação ao profissional contratado, e muito menos houve declaração de inidoneidade dos recibos apresentados, os quais, diga-se de passagem, foram apenas e tão somente considerados imprestáveis, por si só, para a comprovação efetiva dos dispêndios, à juízo da autoridade lançadora.

Neste contexto, tenho que as declarações emitidas pelo profissional Leonardo César Santos (fls. 20 e 108/109), aliado aos recibos por ele anteriormente fornecidos (fls. 101/104), além de conterem todos os requisitos exigidos pela legislação de regência (art. 80, § 1º III do RIR/99), apontam e comprovam a ocorrência do tratamento odontológico submetido pela Recorrente, bem como os pagamentos por ela realizados do decorrer do ano-calendário de 2005, **no valor de R\$ 19.590,00**, restando, ao meu sentir, suprido o vício apontado no que tange à **comprovação do efetivo pagamento**, razão pela qual, me convencendo da verossimilhança das

alegações recursais e respaldado no conjunto probatório produzido, torno insubsistente a glosa e o crédito tributário no particular.

Já em relação à despesa odontológica com o mesmo profissional, em favor de Jéssica Fabiana Padilha, no valor de R\$ 5.440,00 (fls. 101/102), nada a prover, uma vez que restou afastada a relação de dependência pela fiscalização, **inclusive com aquiescência expressa da Recorrente**, portanto não dedutível a despesa pleiteada, calhando aqui a manutenção da glosa operada.

Conclusão

Ante o exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso, para restabelecer a dedução da despesa odontológica, no valor de R\$ 19.590,00, na base de cálculo do imposto de renda.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto – Redator Designado

Solicito a devida vênua ao i. Relator, para discordar de seu voto apenas no tocante ao lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física Suplementar, objeto da contenda, onde houve encaminhamento no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário.

Votou o Relator em dar provimento parcial ao presente recurso, no sentido de restabelecer a dedução da despesa odontológica, no valor de R\$ 19.590,00, na base de cálculo do imposto de renda do ano-calendário em pauta.

Tal entendimento do i. Relator foi fundamentado da seguinte maneira: “Neste contexto, tenho que as declarações emitidas pelo profissional Leonardo César Santos (fls. 20 e 108/109), aliado aos recibos por ele anteriormente fornecidos (fls. 101/104), além de conterem todos os requisitos exigidos pela legislação de regência (art. 80, § 1º III do RIR/99), apontam e comprovam a ocorrência do tratamento odontológico submetido pela Recorrente, bem como os pagamentos por ela realizados do decorrer do ano-calendário de 2005, no valor de R\$ 19.590,00, restando, ao meu sentir, suprido o vício apontado no que tange à comprovação do efetivo pagamento, razão pela qual, me convencendo da verossimilhança das alegações recursais e respaldado no conjunto probatório produzido, torno insubsistente a glosa e o crédito tributário no particular.”

Mas por outro lado, conforme pode ser claramente aduzido através da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal da Notificação de Lançamento (e-fls. 32), a **comprovação do efetivo pagamento** foi solicitada ao interessado no decorrer do procedimento fiscal.

No que tange à sua comprovação, a dedução a título de despesas médicas é condicionada 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 e acompanhados de declaração emitida pelo prestador, e terão 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.

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).

Neste diapasão, não deve ainda ser negligenciado que a **valoração das provas** pelas Autoridades Julgadoras Administrativas é livre, com base no Decreto 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal – PAF. Senão, veja-se o Artigo 29 do citado Decreto:

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

Como característica peculiar do presente caso, verifica-se que **há nos autos exigência de provas complementares** pela fiscalização para comprovação da **efetiva existência dos dispêndios**, mas na espécie o contribuinte não se desincumbiu satisfatoriamente de tal comprovação do efetivo pagamento.

Impende ainda a citação da Sumula 180 deste Egrégio Conselho:

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.

Neste momento, na valoração das provas presentes nestes autos, de forma legalmente prevista, verifica-se definitivamente não constar a comprovação do efetivo pagamento das despesas pleiteadas pela interessada e, portanto, não há como ser afastada qualquer glosa lançada na Notificação de Lançamento.

Dispositivo

Isso posto, voto em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto

