



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13121.720078/2019-38
ACÓRDÃO	2002-009.459 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOFRE EDUARDO CHAVES FILHO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2015

DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS. DEPENDENTE NÃO DECLARADO. IMPOSSIBILIDADE. A dedução das despesas médicas limita-se aos pagamentos realizados pelo contribuinte, relativos ao tratamento próprio e de seus dependentes declarados, exigindo-se ainda a respectiva comprovação com documentação hábil e idônea que atenda aos requisitos legais.

RETIFICAÇÃO DA DAA. INCOMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULA CARF Nº 33. O CARF não é competente para apreciar pedidos de retificação da declaração de ajuste anual, cuja competência é da unidade da Receita Federal que jurisdiciona o contribuinte. A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar provimento.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral, Carlos Marne Dias Alves (substituto[a] integral), Marcelo Freitas de Souza Costa, Marcelo Valverde Ferreira da Silva (substituto[a] integral), Marcelo de Sousa Sateles (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo em parte o relatório da decisão ora recorrida:

Para o(a) contribuinte acima identificado(a), foi lavrada Notificação de Lançamento (fls. 5 a 10), relativa ao Exercício 2015, exigindo R\$ 5.100,57 de imposto de renda pessoa física - suplementar (cód. 2904), R\$ 3.825,42 de multa de ofício (passível de redução) e R\$ 2.107,55 de juros de mora (calculados até 28/06/2019), tendo em vista a constatação de:

Dedução Indevida de Previdência Privada e Fapi.

Dedução Indevida de Despesas Médicas.

Cientificado(a) do lançamento, o(a) interessado(a) apresentou a impugnação de fl. 3, com as seguintes alegações:

solicita a inclusão de Sandra Lima Pinheiro no rol de dependentes, já que a ausência desta como companheira constitui-se em erro evidente. Assim, as despesas médicas em benefício desta dependente também devem ser restabelecidas;

a comprovação do pagamento da despesa realizada com o dentista Luciano de Oliveira Prado, no total de R\$ 8.000,00, dá-se mediante apresentação do recibo contendo os requisitos legais. Tal pagamento, ocorrido em espécie, prova-se por meio de recibos ou quitações passados pelo credor ou por seus mandatários autorizados. "Pelo disposto na legislação de regência, a "indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento" (e não a sua apresentação!) far-se-á tão só quando não forem apresentados os recibos referentes aos pagamentos efetuados. Uma vez apresentados os recibos, não há por que tecer outras exigências, absolutamente destituídas de amparo legal."

A 4ª Turma da DRJ/JFA por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação.

Cientificado da decisão de primeira instância em 27/12/2019, o sujeito passivo interpôs, em 10/01/2020, Recurso Voluntário, alegando que a improcedência do lançamento requerendo a inclusão de dependente e de despesas relativas ao mesmo em sua declaração.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **André Barros de Moura**, Relator

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

De pronto, destaque-se que a defesa é parcial, em virtude da ausência de questionamento quanto à glosa da dedução de Previdência Privada e Fapi (R\$ 1.950,28).

Assim, sobre tal parcela não se instaura litígio (art. 17 do decreto nº 70.235/72), tendo sido, inclusive, o imposto suplementar dela decorrente, no valor de R\$ 536,32, já sido afastado dos presentes autos (vide fls. 51 a 53).

O litígio versa então sobre a dedução indevida de despesas médicas.

Quanto ao pedido de retificação da DAA para inclusão de dependente, e lançamento das despesas médicas das quais é beneficiário, não há como conhecer do pedido formulado, porquanto o presente caminho recursal não é via própria para se pleitear tal desiderato. Na exata dicção do art. 64 da Lei nº 9.784/99, a competência deste CARF se restringe em promover o julgamento de recursos contra decisões proferidas pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento/DRJ – sob pena, dentre outros, de supressão de instância – sendo competente para tanto a unidade de origem da Receita Federal que jurisdiciona o contribuinte, desde que observados e respeitados os limites temporais e prazos para se pleitear as respectivas correções e inclusões.

Ademais, a retificação da DAA é obstada pelo início de procedimento fiscal de ofício ao teor do art. 7º, I e § 1º, do Decreto nº 70.235/72 (PAF) e art. 832 do RIR/99, não produzindo quaisquer efeitos após a ciência do contribuinte acerca do lançamento, cuja matéria inclusive já se encontra sumulada neste CARF:

Súmula nº 33:

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Cabe lembrar, que o lançamento rege-se por expressa determinação legal, sendo portanto, a atividade fiscal, vinculada e obrigatória, nos termos 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.

Tendo em vista que o recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

cumpre esclarecer ao impugnante que a inclusão de dependentes é uma opção a ser exercida, oportunamente, quando da entrega da DIRPF. Por óbvio, se ocorrido equívoco, pode o contribuinte providenciar a retificação da declaração, desde que ainda não submetido a procedimento de fiscalização, nos termos do art. 832 do RIR/99, vigente à época.

Assim, não merece acolhida a solicitação de inclusão de Sandra Lima Pinheiro no rol de dependentes, seja pela citada vedação legal, seja pelo fato de a impugnação não ser meio hábil para tanto.

No que tange à dedução de despesas médicas, o art. 80 do RIR/99, então vigente, dispunha que:

“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):

1 Entendimento mantido pelo art. 895 do RIR/2018.

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.

§ 2º Na hipótese de pagamentos realizados no exterior, a conversão em moeda nacional será feita mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América, fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento.

§ 3º Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais.

§ 4º As despesas de internação em estabelecimento para tratamento geriátrico só poderão ser deduzidas se o referido estabelecimento for qualificado como hospital, nos termos da legislação específica.

§ 5º As despesas médicas dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo da declaração de rendimentos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).” Conforme se depreende do dispositivo legal transcrito, cabe ao beneficiário das deduções apresentar documentos de que realmente efetuou o pagamento no valor pleiteado como despesa, bem assim provar a época em que o gasto ocorreu, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado.

Quanto a gastos efetuados com profissionais da área de saúde (pessoas físicas ou jurídicas), bem como aqueles relativos a planos de saúde, pleiteados como dedução na DIRPF, cabe dizer que, em princípio, admitem-se como prova de pagamentos os documentos por eles fornecidos, desde que neles constem os requisitos estabelecidos pelo no art. 80, §1º - incisos II e III, do RIR/1999, anteriormente transcrito.

Note-se, pois, que as glosas das despesas declaradas com Neuroped (R\$ 280,00), Oral Vita (R\$ 480,00), SMD (R\$ 180,00) devem ser mantidas haja vista a ausência de apresentação de documentação comprobatória. Já as glosas das despesas vinculadas a GEAP (R\$ 1.297,26), ao Instituto de Medicina Nuclear e Endocrinologia de Brasília (R\$ 400,00) e a Luciano Ornelas Chaves (R\$ 5.000,00) devem ser mantidas haja vista que a beneficiária dos serviços prestados, Sandra Lima Pinheiros, não foi considerada como dependente. Na mesma toada, a glosa das despesas havidas com Simone da Silva Oliveira (R\$ 960,00) deve ser mantida por falta de previsão legal para a sua dedutibilidade.

Além disso, o art. 73, § 1º, também do RIR/99, estabelece que:

“Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decretos-lei nº 5.844, de 1943, art. 11 e § 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).” À luz do exposto anteriormente, tem-se que a autoridade administrativa, nos termos que lhe reserva e determina o art. 142 do CTN, age de forma vinculada, revestida da legalidade que norteia a sua atividade. Por certo, a legislação, em regra, estabelece a apresentação de recibos, como forma de comprovação das despesas médicas, a teor do que dispõe o art. 80, § 1º, III, do RIR/1999, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame, numa visão sistêmica da legislação tributária.

Cabe esclarecer, sobre noção básica da teoria da prova no âmbito administrativo que, na busca da verdade material, a autoridade administrativa, seja lançadora ou julgadora, forma seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

A referida autoridade não está adstrita a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo firmar sua convicção a partir do cotejo de elementos de variada ordem - desde que estejam esses, por óbvio, devidamente juntados ao processo.

Na espécie, cabe ao Fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, o que se infere da interpretação do art. 73, § 1º, do RIR/99, cuja base legal é o art. 11, § 4º, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943. A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados.

Assim é no processo administrativo fiscal, porque nesta seara, a comprovação fática do ilícito raramente é passível de ser produzida por uma prova única, isolada. No âmbito dos ilícitos de ordem tributária dificilmente ter-se-á um documento que ateste, isolada e inequivocamente, a prática de tais ilícitos; a prova única, aliás, só seria possível, praticamente, a partir de uma confissão expressa do infrator, circunstância que dificilmente se terá, por mais evidentes que sejam os fatos.

Dessa forma, existindo dúvida quanto à efetividade dos gastos médicos declarados, a legislação tributária permite que a autoridade fiscal não acate simples recibos como provas suficientes para evidenciar as efetivas realizações de tais gastos, podendo, a seu juízo, visando formar sua convicção, solicitar elementos adicionais que demonstrem de modo absoluto a veracidade do pleito declarado.

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem cabe a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. A legislação tributária estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-

las, deslocando para ele o ônus probatório. A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para o sujeito passivo o ônus de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação.

No caso em pauta, pelo Termo de Intimação Fiscal nº 82, o contribuinte fora intimado a apresentar, dentre outros, documentação comprobatória do efetivo dispêndio das despesas médicas declaradas como havidas com o dentista Luciano de Oliveira Prado (R\$ 8.000,00) e, não o tendo feito, deu ensejo ao lançamento.

Com efeito, observa-se pela documentação constante do dossiê de malha (Processo nº 10100.000734/0319-13) que o contribuinte tenta comprovar a despesa questionada com recibo único, no valor de R\$ 8.000,00, datado de 04/09/2014, sem que haja correspondência de data e de valor no extrato bancário também juntado. Já em sede de impugnação, limitou-se o notificado a apresentar o mesmo recibo, argumentando ser este suficiente para ratificar a dedução.

Nesse contexto, destaque-se que os recibos têm natureza de documentos particulares e, como tais, vale ressaltar que não comprovam por si só o fato declarado, cabendo ao interessado na sua veracidade o ônus de provar o fato de provar o fato (CPC, art. 3683).

Nesse mesmo sentido, têm-se que as declarações presumem-se verdadeiras apenas em relação ao signatário (Código Civil, art. 219) e valem somente entre as partes nele consignadas, não em relação a terceiros, estranhos ao ato (Código Civil, art. 221), no caso a RFB.

Ressalte-se, ainda, que não pode haver dúvida de que o ônus da prova das deduções é do contribuinte, pois foi ele quem as declarou como existentes e somente ele se beneficiará delas; logo, sendo o principal interessado, cabe-lhe o encargo da comprovação inequívoca dessas deduções. Portanto, se a fiscalização exigir a comprovação da efetividade dos pagamentos o contribuinte deve fazê-la.

Com efeito, a forma de pagamento de despesas (dinheiro, cheques, transferências...) é uma opção do contribuinte. No entanto, para aquelas despesas que podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto de renda, aquele deve se precaver com meios de comprovação do seu efetivo pagamento. Dessa forma, cabe ao beneficiário das deduções provar que realmente efetuou o pagamento no valor constante do comprovante e/ou no valor pleiteado como despesa, bem assim a época em que o gasto ocorreu, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado. A prova da dedução incumbe a quem interessa.

É certo que, na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam ilidir a imputação da irregularidade e, se a comprovação é possível e o interessado não a faz – porque não pode ou porque não quer –, é lícito concluir que tais operações não ocorreram de fato, tendo sido

registradas unicamente com o fito de reduzir indevidamente a base de cálculo tributável.

Assim, conclui-se que a utilização, para caracterizar “despesas médicas”, de recibos sem a prova dos desembolsos representativos dos pagamentos supostamente realizados, autoriza a glosa da dedução pleiteada a este título e a tributação dos valores correspondentes.

Nesse sentido dispõe a Súmula CARF 180 que:

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

CONCLUSÃO

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

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura