



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19647.006721/2006-50
ACÓRDÃO	2102-003.642 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de março de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOSÉ CARLOS MAIA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2002

DESPESAS ODONTOLÓGICAS. PROVA DO EFETIVO PAGAMENTO E PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS. ÔNUS PROBATÓRIO. SÚMULA CARF Nº 180.

A dedução de despesas odontológicas da base de cálculo do imposto sobre a renda é condicionada à comprovação mediante apresentação de documentos hábeis e idôneos. Os recibos não constituem prova absoluta das despesas, ainda que revestidos das formalidades essenciais. É legítima a exigência de prova complementar pela autoridade fiscal para confirmação dos pagamentos e da prestação dos serviços.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2002

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. SÚMULA CARF Nº 11.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess – Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Débora Fofano dos Santos (substituta integral), Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa e Cleberson Alex Friess (Presidente). Ausente o conselheiro José Marcio Bittes, substituído pela conselheira Débora Fofano dos Santos.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 11-26.266, de 15/05/2009, prolatado pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife/PE (DRJ/REC), cujo dispositivo considerou procedente o lançamento (fls. 64/67).

O acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

São apenas dedutíveis, para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física, as despesas médicas realizadas com o contribuinte ou com os dependentes relacionados na declaração de ajuste anual, que forem comprovadas mediante documentação hábil e idônea.

DEDUÇÃO A TÍTULO DE INCENTIVO.

A partir de 1º de janeiro de 1996, somente podem ser deduzidos do imposto apurado na declaração de ajuste anual, a título de dedução de incentivo, as contribuições efetuadas aos fundos controlados pelos Conselhos Municipais, Estaduais e Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente que forem comprovadas mediante documentação hábil e idônea.

Lançamento Procedente

Extrai-se dos autos que a fiscalização lavrou Auto de Infração para exigência do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), relativamente ao ano-calendário 2001, exercício 2002, em razão da dedução indevida de despesas médicas e a título de incentivo (fls. 23/27).

A revisão da declaração de ajuste anual (DIRPF/2002) provocou redução do imposto a restituir.

Ciente da decisão em 11/07/2006, a pessoa física impugnou o auto de infração no dia 02/08/2006 (fls. 03 e 30).

Em síntese, o contribuinte apresentou os seguintes argumentos de fato e de direito para a improcedência do crédito tributário (fls. 03/22):

(i) a despesa a título de despesas odontológicas foi paga ao profissional através de parcelas mensais em moeda corrente, conforme cópias de recibos;

(ii) a legislação tributária determina a apresentação de comprovantes originais dos pagamentos de despesas médicas, não havendo exigência legal de comprovação bancária da despesa; e

(iii) a doação foi destinada para a Fundação Alice Figueira de Apoio ao Instituto de Medicina Integral Professora Fernando Figueira (IMIP).

Intimado da decisão de piso em 04/04/2011, o contribuinte apresentou recurso voluntário no dia 18/04/2011 (fls. 57/58).

Após breve relato dos fatos, o recorrente contesta a decisão de primeira instância, acompanhado de elementos de prova (fls. 58/62 e 68/74):

(i) em preliminar, alega a ocorrência de prescrição por decorrer mais de cinco anos desde o último ato praticado no processo administrativo;

(ii) reforça que não há, na legislação tributária, obrigatoriedade de apresentação de outros comprovantes além dos recibos para a dedução de despesas médicas; e

(iii) junta, mais uma vez, os 10 (dez) recibos de quitação emitidos pela odontóloga.

A Procuradoria da Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões.

É o relatório, no que interessa ao feito.

VOTO

Conselheiro **Cleber Alex Friess**, Relator

Juízo de Admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Preliminar

Inicialmente, o recorrente alega a prescrição intercorrente, considerando a inércia da administração pública ao deixar o processo paralisado por mais de cinco anos, desde o último ato praticado.

Contudo, a pretensão encontra óbice no enunciado nº 11 deste Tribunal Administrativo, cuja observância é obrigatória pelos conselheiros:

Súmula CARF nº 11

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Mérito

No recurso voluntário, o contribuinte não contesta a glosa de despesas com incentivo, no valor de R\$ 120,00.

Quanto às despesas com tratamento odontológico, no valor de R\$ 6.000,00, apresenta 10 (dez) recibos assinados pela Dra. Rosemary Bezerra Guedes, CRO 6248, no valor individual de R\$ 600,00, com datas de emissão compreendidas entre os meses de janeiro/2001 e outubro/2001 (fls. 70/74).

Ao mesmo tempo, o recurso voluntário ressalta que a comprovação das despesas médicas foi realizada nos termos da lei, mediante apresentação de recibos, não tendo a autoridade tributária alegado, em momento algum, fato que tornassem os comprovantes inidôneos ou imprestáveis.

Pois bem.

Extrai-se dos autos que a fiscalização procedeu à glosa de despesas odontológicas no montante total de R\$ 6.000,00, em que justificou haver dúvidas sobre o efetivo pagamento dos valores e prestação dos serviços (fls. 25):

Dedução Indevida a Título de Despesas Médicas

O contribuinte foi intimado a apresentar os comprovantes bancários dos pagamentos à Rosemary Bezerra, mas apresentou apenas os recibos médicos. O acórdão da Câmara Superior de Recursos Federais (CSRF/01-1.458/92) afirma: para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo, sem vinculação do pagamento ou da efetiva prestação de serviços. Essas condições devem ser comprovadas quando restar dúvida quanto à idoneidade do documento.

Enquadramento Legal: art. 8º, inciso II, alínea “a” e §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.250/95; arts. 43 a 48 da Instrução Normativa SRF 15/2001.

Ao analisar a matéria, a decisão recorrida assim se posicionou (fls. 39/41):

(...)

Quanto à dedução de despesas médicas a Lei nº 9.250, de 1995, em seu art. 8º, estabelece:

“Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I — de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

a) aos 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.

§ 2º- O disposto na alínea 'a' do inciso II:

(...)

II - restringe-se aos pagamentos feitos pelo contribuinte, relativos ao seu 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 ou nº Cadastro de Pessoas Jurídicas de quem recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.” (Grifou-se)

O artigo 73 e §1º do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, com a correspondente matriz legal indicada, estabelece:

“Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº5.844, 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).”

Depreende-se dos dispositivos transcritos que o direito à dedução das despesas médicas na declaração está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

(...)

Salienta-se que, ante o valor das deduções pleiteadas, 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 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.

No presente caso, apesar de na descrição dos fatos do auto de infração e na impugnação constarem a afirmativa de que o recibo foi entregue, não consta deste processo, seja anexado pela fiscalização ou mesmo pelo impugnante a cópia do recibo e dos elementos de provas para a verificação da dedutibilidade das despesas médicas em sua totalidade.

Caberia ao autuado apresentar seus argumentos e os documentos comprobatórios já que estamos diante de uma glosa de despesa. Cabe ao contribuinte comprovar todas as suas despesas conforme verificamos no texto acima. Portanto, fica mantida a glosa de despesa médica por falta de comprovação, seja da apresentação do recibo com seus complementos, ou seja, a comprovação do pagamento.

(...)

De acordo com o recorrente a legislação prevê a forma de comprovação das deduções médicas mediante apresentação de recibos de pagamento, revestidos de certas formalidades essenciais. Exibido o comprovante, como determina a lei, cumprida estará a obrigação fiscal do contribuinte.

Não lhe assiste razão. A título ilustrativo, copio trechos do voto que proferi em julgados anteriores sobre a matéria: ¹

(...)

As despesas médicas devem estar especificadas e comprovadas mediante documentação hábil e idônea. Para efeito de dedução dos rendimentos, é pressuposto a prestação de serviço na área de saúde ao declarante e/ou seu dependente, além do pagamento ao profissional no respectivo ano-calendário.

Por via de regra, o recibo de quitação e/ou a nota fiscal foram eleitos pelo legislador como documentos hábeis para a comprovação da realização da despesa médica, os quais devem conter, pelo menos, a indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem recebeu o pagamento.

Entretanto, tais documentos não constituem uma prova absoluta da despesa médica, podendo a autoridade fiscal solicitar a exibição de elementos específicos de convicção a respeito da efetiva prestação do serviço e/ou do desembolso financeiro da importância neles registrada.

Com efeito, o recibo prova a declaração, mas não é prova cabal do fato nele declarado. Além do que a presunção de veracidade da declaração opera-se somente em relação às partes diretamente envolvidas na operação, não alcançado terceiros, entre os quais o Fisco, que pode decidir pela intimação do contribuinte para mostrar elementos adicionais ao recibo e/ou a nota fiscal.

¹ Acórdão nº 2401-007.393, sessão de 17/01/2020.

A legislação tributária outorga competência à autoridade fiscal para que exerça um juízo sobre a necessidade e a pertinência de apresentação de prova complementar pelo declarante, como forma de dar efetividade à sua atribuição legal de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias.

Negar tal permissão significa avançar indevidamente sobre a condução da ação fiscalizadora estatal, restringindo o dever legal de investigação dos fatos, devidamente autorizado pela norma regulamentar.

De modo algum a determinação de prova adicional da efetividade do pagamento conflita com a presunção de boa-fé do contribuinte, porquanto não se cogita, naquele momento, da existência de má-fé do fiscalizado, mediante a prática de atos de falsidade, que levaria à aplicação de penalidade majorada.

Independentemente da apresentação dos recibos referentes aos pagamentos, o ônus probatório de comprovar o efetivo desembolso associado às despesas médicas pode ser atribuído a todo contribuinte que faça uso de deduções na sua declaração anual de rendimentos, na medida em que a despesa médica reduza a base de cálculo do imposto de renda.

(...)

Sendo assim, não é lícito ao contribuinte simplesmente eximir-se do ônus probatório com a afirmação de que o recibo de pagamento é apto por si só para a comprovação da despesa médica. Consequência disso é que uma vez insatisfatórios os documentos apresentados e/ou esclarecimentos prestados pelo contribuinte, não há óbice à realização do lançamento de ofício para desconsiderar as deduções que o declarante não logrou êxito em comprová-las.

Não se cuida de inversão do ônus probatório, porque a prova continua na incumbência de quem tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado, segundo a tradicional distribuição do ônus probante.

Realmente, é o contribuinte que pretende utilizar pagamentos de despesas médicas como dedução da base de cálculo do imposto de renda, pertencendo-lhe o ônus quanto à comprovação e justificação das deduções, a partir do momento que demandado para tal, de maneira que não parem dúvidas sobre o direito subjetivo reivindicado. Caso não cumpra suas atribuições, arcará com as consequências do próprio descumprimento, isto é, terá a despesa médica glosada.

(...)

No caso em apreço, o total de R\$ 6.000,00 para custear tratamento odontológico no ano de 2001 é um valor significativo, equivalente a mais de 30 (trinta) salários-mínimos vigentes à época. Outrossim, segundo afirmou o contribuinte, os valores foram pagos integralmente em moeda corrente.

Os rendimentos tributáveis declarados pelo contribuinte, relativamente ao ano-calendário, são provenientes de pessoas jurídicas, o que sugere o crédito através de transferências para conta corrente da pessoa física. Em vista disso, razoável presumir que o pagamento em dinheiro das despesas odontológicas foi realizado a partir de saques mensais realizados em contas bancárias de depósito ou de investimento mantidas junto a instituição financeira (fls. 33/36).

Contudo, o interessado juntou aos autos apenas os recibos assinados pela odontóloga. Nenhum esforço demonstrou para trazer documento adicional de convicção sobre o efetivo pagamento dos valores declarados e a prestação dos serviços odontológicos.

Os recibos não constituem prova absoluta das despesas odontológicas, ainda que revestidos das formalidades essenciais. Por sinal, no presente caso, os recibos não indicam o endereço do profissional de saúde que recebeu os valores (fls. 70/74).

Independentemente disso, já que a falta de formalidade essencial não foi o fundamento para a glosa das despesas, é legítima a exigência de prova complementar pela autoridade fiscal para confirmação dos pagamentos e da prestação dos serviços, como forma de dar efetividade à sua atribuição legal de investigar os fatos e verificar o cumprimento das obrigações tributárias.

O contribuinte que pretende utilizar pagamentos de despesas médicas como dedução da base de cálculo do imposto de renda tem o ônus de comprovar e justificar as deduções, a partir do momento que demandado para tal, de maneira que não parem dúvidas sobre o direito subjetivo reivindicado.

A propósito, há tempos que a jurisprudência deste Tribunal Administrativo é firme quanto à possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais, conforme se extrai da Súmula CARF nº 180:

Súmula CARF nº 180

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

O apelo recursal insiste que os recibos configuram uma prova suficiente para comprovar a dedutibilidade das despesas odontológicas em sua totalidade. O contribuinte não se desincumbiu do ônus probatório, conforme acima justificado, motivo pelo qual é inviável restabelecer os valores declarados.

Por último, acresço que a disponibilidade de recursos financeiros pela contribuinte para fazer frente às despesas odontológicas declaradas não se confunde com a prova dos pagamentos e da natureza das despesas.

Conclusão

Ante o exposto, voto para REJEITAR a preliminar e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess