



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10830.724377/2019-57</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2302-003.828 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	9 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CELSO PINTO SARAIVA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2015

DEDUÇÕES. DESPESA MÉDICA. EFETIVO PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO

Estão sujeitas a comprovação ou justificação as despesas médicas declaradas pelo contribuinte, podendo a autoridade lançadora, a seu juízo, solicitar elementos de prova da efetividade dos pagamentos. Em não restando comprovados os serviços prestados e/ou o efetivo dispêndio correta a glosa efetuada.

**ACÓRDÃO**

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

Sala de Sessões, em 9 de julho de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelo Freitas de Souza Costa** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Freitas de Souza Costa, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (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:

O presente processo, trata de autuação contra o contribuinte acima qualificado, conforme Notificação de Lançamento de fls. 35/42, que reduziu para R\$ 2.164,56 o Imposto de Renda Pessoa Física a Restituir, exercício de 2016, ano-calendário de 2015.

O lançamento de ofício decorreu de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte, tendo sido constatado **Dedução Indevida de Despesa Médicas**, fls. 39, descrição dos fatos e enquadramento legal da Notificação de Lançamento ora guerreada, onde a repartição de origem justificou a glosa seguinte forma:

**Dedução Indevida de Despesas Médicas.**

Glosa do valor de R\$ 16.385,20 , indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução, conforme abaixo discriminado.

Seq.	CPF/CNPJ	Nome/Nome Empresarial	Cod.	Declarado	Reembolsado	Alterado
1	19.812.873/0001-27	RITA DE CACIA FERREIRA CAVALCANTE EIRELI	21	16.157,12	0,00	0,00
2	51.304.798/0001-04	UNIODONTO DE CAMPINAS COOPERATIVA ODONTOLÓGIC	26	228,08	0,00	0,00
<b>TOTAL</b>						<b>0,00</b>

**Enquadramento Legal:**

Art. 8º, inciso II, alínea "a", e §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.250/95; arts. 73, 80 e 83, inciso II do Decreto nº 3.000/99 – RIR/99.

**Complementação da Descrição dos Fatos**

- Uniodonto de Campinas (R\$ 228,08 - despesa do titular): constatou-se dedução em duplicidade informada pelo contribuinte.  
 - Rita de Cacia Ferreira Cavalcante (R\$ 16.157,12 - despesa da dependente Elenice da Silva Saraiva): constatou-se despesas odontológicas ocorridas no ano-calendário 2016. Desta forma, por ausência de previsão legal, a dedução não pode ser mantida na Declaração de Ajuste Anual do Exercício 2016, Ano-calendário 2015.

O sujeito passivo foi cientificado do lançamento em 28/05/2019 (AR de fls. 43) e no dia 19/06/2019, foi juntada a impugnação de fls. 02/03, instruída com a documentação comprobatória, fls. 11/15, onde alega que:

**Infração: DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS**  
 CPF / CNPJ: 19.812.873/0001-27.  
 Valor da infração: **R\$ 16.157,12**. Estou questionando o valor de **R\$ 15.261,86**.  
 - Outras alegações:  
 despesas declaradas para Pessoa Jurídica e recibos emitidos pela Pessoa Física

**Infração: DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS**  
 CPF / CNPJ: 51.304.798/0001-04.  
 Valor da infração: **R\$ 228,08**.  
 - Concordo com essa infração.

É o relatório.

Cientificado da decisão de primeira instância em 06/01/2020, o sujeito passivo interpôs, em 03/02/2020, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) a dedução de dependente está comprovada nos autos
  - b) os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e efetivo pagamento
- É o relatório.

## VOTO

conselheiro Marcelo Freitas De Souza Costa - Relator

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

O litígio recai sobre a dedução de despesas médicas declaradas pelo autuado.

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

### **DO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE.**

Como a impugnação atendeu aos requisitos dos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972, dela se toma conhecimento.

### **MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.**

Considera-se como matéria não impugnada aquela que expressamente o sujeito passivo não contesta.

Ora, o sujeito passivo não se insurge contra parte do lançamento referente a infração Dedução Indevida de Despesas Médicas, no valor de R\$ 228,08 (duzentos e vinte e oito reais e oito centavos), não cabendo a manifestação da autoridade julgadora sobre tal matéria, sendo tal considerada como não impugnada, com base no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

Contudo nada haverá a ser apartado, por tratar-se de redução de restituição.

### **DAS DESPESAS MÉDICAS.**

Com relação a glosa das **DESPESAS MÉDICAS**, observa-se que na fase impugnatória, o contribuinte apresentou os documentos de fls. 14/16.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

*“Lei nº 9.250/1995*

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

*[...]*

*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;”

*“Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda*

*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).*

*§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na esfera administrativa (Decreto Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 5º).*

*(...)*

*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):*

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;

[...]"(Grifei).

Em princípio, admite-se, sim, que os recibos fornecidos pelos profissionais liberais como prova de pagamento e pelos planos de saúde como prova de pagamento, desde que em consonância com as disposições contidas nos incisos II e III do parágrafo 1º do precitado artigo 80 do RIR/1999 vigente.

Contudo, existindo dúvidas por parte do Fisco quanto à veracidade dos gastos declarados, pode a autoridade fiscal, visando formar sua convicção sobre o assunto em pauta, exigir do contribuinte outros meios complementares de provas, tais como extratos bancários que demonstrem a realização de saques em datas e valores coincidentes ou aproximados em relação aos pagamentos em questão, podendo também o interessado apresentar outros que julgar convenientes, desde que surtam os devidos efeitos legais.

Cabe aqui ressaltar uma noção básica da teoria da prova no âmbito administrativo. Na busca da verdade material, o julgador 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. Ele não está adstrito 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.

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.

Vale também observar que recibos são documentos particulares e, como tais, no contorno jurídico, dão notícias apenas dos fatos e da forma como esses possivelmente teriam ocorrido, mas não fazem prova da efetividade de sua ocorrência (CPC, art.368) e declarações presumem-se verdadeiras apenas em relação ao signatário (Código Civil, art. 219); quando enunciam o recebimento de um crédito fazem prova tão-somente contra quem os escreveu (CPC, art. 376) e valem entre as partes neles consignadas, não em relação a terceiros, estranhos ao ato (Código Civil, art. 221).

Cumpra ainda ressaltar que a apresentação de provas compete, no caso em foco, ao interessado e não à Receita Federal. O já citado Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) vigente, em seu artigo 73, estabelece:

*"Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora". (Grifo não original).*

A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para o sujeito passivo a responsabilidade pela comprovação e justificação das deduções por ele pleiteadas, e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais.

Os documentos de quitação pela prestação de serviços envolvem apenas as partes contratantes. Assim, não se pode ignorar a possibilidade desses documentos não retratarem a realidade dos fatos. É certo que deve prevalecer o princípio da boa-fé e presunção de legitimidade e veracidade nas relações econômicas e profissionais, mas não sendo uma presunção absoluta, desde que devida e suficientemente fundamentado pela autoridade pública, é possível que se examinem no exercício do poder de polícia outros documentos necessários para a busca da verdade material. Esse ônus deve ser necessário, razoável e ponderado de forma que seu cumprimento seja possível e proporcional à finalidade do ato.

O fundamento jurídico da exigência pode ser extraído do artigo 845, §1º do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99, *in verbis*:

*§ 1º Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão” (DecretoLei nº 5.844, de 1943, art. 79, §12).*

Acerca do assunto aqui retratado, existe o respaldo de diversos Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e dos antigos conselhos de contribuintes:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF Exercício: 2005 IRPF – GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS - Somente são dedutíveis as despesas médicas do contribuinte e de seus dependentes, cujo pagamento estiver especificado e comprovado, conforme disposição do artigo 8º, inciso II, alínea "a", § 2º, da Lei nº 9.250/95.*

*Recurso especial provido.*

...

*Recibos, por si só, não autoriza a dedução de despesas, principalmente quando sobre o Recorrente pesa à análise de utilização de documentos inidôneos.*

*Por conseguinte, a inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o Recorrente 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.*

*Também importa dizer que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado. Não cabe ao fisco, neste caso, obter provas da inidoneidade do recibo, mas sim, o Recorrente apresentar elementos que dirimam qualquer dúvida que paire a esse respeito sobre o documento. Não se presta, por exemplo, a comprovar a efetividade de pagamento, não se restringindo na seara de argumentações.*

*Logo, a dedução de despesas médicas, está, assim, condicionada a comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados.*

*Surge, o Recorrente em nome da verdade material, o ônus de contestar os valores lançados, apresentando as suas razões, porém, corroboradas em provas concretas da efetividade da prestação dos serviços questionados, no caso em concreto além dos recibos médicos, foram apresentadas declarações dos profissionais atestando que os serviços ocorreram, que no meu entender são suficientes para comprovar o pleito da dedução da base de cálculo do IRPF. (Acórdão CARF nº 9202003.560*

*IRPF - DESPESAS MÉDICAS, ODONTOLÓGICAS E OUTRAS DEDUTÍVEIS - A efetividade do pagamento a título de despesas odontológicas não se comprova com mera exibição de recibo, mormente quando o contribuinte não carrou para os autos qualquer prova adicional da efetiva prestação dos serviços e existem fortes indícios de que os mesmos não foram prestados. (Ac. 1º CC nº 102-44154/2000).*

*IRPF GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS - À luz do artigo 29 do Decreto 70.235 de 1972, na apreciação de provas a autoridade julgadora tem a prerrogativa de formar livremente sua convicção. Correta a glosa de valores deduzidos a título de despesas odontológicas, com cirurgia plástica e com psicóloga, cuja efetividade dos serviços e o pagamento não foram comprovados. (Ac. 10248.510, de 2007).*

*DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS COMPROVAÇÃO - A validade da dedução de despesas médicas, quando impugnadas pelo Fisco, depende da comprovação do efetivo pagamento e/ou da prestação dos serviços. (Acórdão 10422.781, de 2007).*

*IRPF DEDUÇÃO DESPESAS MÉDICAS - Nos termos do art. 8º, § 2º, inc. III da Lei nº 9.250/95, somente podem ser deduzidas as despesas médicas comprovadas por meio de recibo que preencha os requisitos da lei (com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes CGC de quem os recebeu). Quando o documento apresentado pelo contribuinte não preenche tais requisitos e também não é feita a comprovação do pagamento por qualquer outro meio de prova, deve prevalecer a glosa da referida despesa. (Ac. 10616.880, de 2008).*

*DEDUÇÃO - DESPESAS MÉDICAS - Recibos ou notas fiscais, mesmo que emitidos nos termos exigidos pela legislação, não comprovam, por si só, sem outros elementos de prova complementares, pagamentos realizados por serviços médicos ou odontológicos, quando há dúvidas sobre a efetividade da sua prestação. Nessa hipótese, justifica-se a exigência, por parte do Fisco, de elementos adicionais para a comprovação da efetividade da prestação dos serviços e/ou do pagamento. (Ac. 1º CC nº 104-23311/2008).”*

De plano, verifiquei que, compulsando-se os documentos de fls. 10/31, nada encontrei que pudesse ilidir o lançamento contestado.

Desta forma, a utilização, para caracterizar "despesas médicas", de recibos sem a prova dos desembolsos representativos dos pagamentos supostamente

realizados, autoriza a glosa da dedução requerida a este título e a tributação dos valores correspondentes.

No presente caso, embora tenha apresentado a documentação de fls. 14/16, pelos motivos acima expostos, não estou convencido que esses documentos retratem a veracidade dos fatos.

**CONCLUSÃO.**

Isto posto, voto no sentido de julgar improcedente a impugnação

**Antonio Geraldo da Silva Menezes de Carvalho –Relator**

**AFRFB MAT. 23.103**

**Conclusão**

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, Negar Provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelo Freitas de Souza Costa**