



**Ministério da Fazenda**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10855.723168/2012-31  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-011.298 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de agosto de 2023  
**Recorrente** DEJANIRA LUIZA MATTOS GARCIA GAYOTTO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE OUTROS ELEMENTOS DE PROVA PELO FISCO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO COM DOCUMENTAÇÃO COMPLEMENTAR. SÚMULA CARF Nº. 180.

Podem ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda 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, pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar motivadamente elementos de prova da efetividade dos serviços médicos prestados e dos correspondentes pagamentos, nos termos da Súmula CARF 180: “para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais”.

PRELIMINAR. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

A notificação de lançamento foi emitida por autoridade competente, apresentando todos os seus requisitos essenciais, especialmente o enquadramento legal da infração e a descrição dos fatos expressos de modo claro, permitindo ao contribuinte conhecer perfeitamente os fatos a ele atribuídos, não procedendo a arguição de nulidade.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 2401-011.297, de 8 de agosto de 2023, prolatado no julgamento do processo 10855.722089/2013-94, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Marcelo de Sousa Sateles (suplente convocado), Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Miriam Denise Xavier (Presidente).

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se o presente processo decorrente da Notificação de Lançamento de Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), que exige do contribuinte acima qualificado o recolhimento do crédito tributário no valor de R\$ 20.463,69, incluído o valor da multa de ofício e dos juros de mora calculados até 31/07/2012, em virtude da constatação de irregularidades na Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2008, anocelndário de 2007.

O contribuinte foi cientificado do teor da decisão, conforme despacho de fls. 47 dos autos. Conforme registrado, apresentou manifestação contrária à decisão, anexada às fls. 62 dos autos. Alegou em síntese que:

- necessitou de tratamento dentário oneroso e prolongado em virtude do uso contínuo de medicamentos. Informou estar reapresentando atestado médico;
- relativamente às despesas médicas declaradas em nome das profissionais: Sônia Maria Fogaça, Cristiane Hoffmann, Marina de Lima Ferraz informou estar apresentando atestados médicos/relatórios que atestam os tratamentos realizados;
- no tocante aos recibos emitidos por Marina de Lima Ferraz (dentista), disse ter ocorrido erro ao apresentar os recibos com despesas de familiares;
- referente às despesas com a Coop. de Trabalho Médico UNIMED, informou ter solicitado à Associação de Engenheiros de Sorocaba (AEAS), levantamento dos gastos (RS 7.191,90), para posterior envio à RFB;
- quanto às despesas com Mauricio André Kadena Silva informou estar apresentando extrato bancário (2007), com as retiradas correspondentes. O contribuinte fez anexar aos autos cópias de documentos, às fls. 62 e seguintes.

A 4ª Turma da Delegacia de Julgamento de Porto Alegre proferiu o Acórdão nº. 10-58.220, assim ementado:

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

Ano-calendário: 2007

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS.

É passível de dedução da base de cálculo do imposto de renda o valor das despesas médicas, devidamente comprovadas por meio de documentos hábeis e idôneos. Mantidos os valores das despesas não comprovadas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A Recorrente foi intimada e apresentou Recurso Voluntário, com os seguintes argumentos, em síntese:

#### **Dos Fatos**

- A presunção motivadora da constituição do crédito tributário não pode prevalecer, pois vai de encontro à realidade fática (despesas médicas efetivamente suportadas pela Impugnante no ano de 2007), conforme documentos já apresentados ao Fisco, que demonstram cabalmente a invalidade do ato administrativo de lançamento tributário;
- Não há disposição legal que justifique a inversão do ônus da prova no caso em tela;

#### **Preliminar de mérito**

- O presente lançamento parte da premissa de que as deduções médicas não ocorreram ou que os pagamentos não foram exatamente nos valores realizados, como se a Recorrente tivesse agido de má-fé para reduzir o recolhimento de IR;
- que os pagamentos efetivados pela Recorrente encontram-se comprovados nestes autos, ou seja, foram apresentados todos os documentos que comprovam a realização de tais despesas médicas;
- não consta a informação nos autos, se os médicos e dentistas que prestaram serviços à Recorrente teriam sido intimados;
- que a contribuinte não pode ser punida por não apresentar documentos que não são seus, ou seja, que são de profissionais que a atendeu;
- que a fiscalização teria agido comodamente da forma mais fácil para o Fisco, partindo de presunção de que as deduções feitas são em valores superiores aos usualmente praticados por profissionais, ao invés de aceitar as provas realizadas nos autos e o órgão julgador manteve tal entendimento;
- que tal presunção ofende o Princípio da Verdade Material;
- cita doutrina e jurisprudência sobre a necessidade de observância de tal princípio no processo administrativo tributário;
- alega que a Administração deveria ter usado de todos os meios que possuía para buscar a verdade material, inclusive a intimação dos prestadores de serviço;
- Sustenta que a fiscalização alega que os valores pagos seriam de notória superioridade, mas não traz nenhuma prova para comprovar esse argumento;
- Afirma que, ao contrário do que afirmado pela fiscalização, a Recorrente não teria deixado de apresentar documentos quando intimada;

**Do Mérito**

- que já tinham sido apresentado aos autos outros documentos (recibos, notas fiscais de prestação de serviços);
- Sustenta que apenas é possível desconstituir uma prova mediante outra prova e que não há nos autos comprovação no sentido contrário do que o afirmado pela Recorrente;
- Defende que os documentos apresentados são idôneos, harmônicos às exigências legais e que a fiscalização não teria desconstituído a prova apresentado outras provas em contrário;
- Defende não ser possível o uso de presunção nesse sentido e que inexistente norma de inversão do ônus da prova;

**Da inexistência de notoriedade no caso (“notória superioridade aos valores usualmente praticados”)**

- Alega que a fiscalização não trouxe provas em contrário dos comprovantes apresentados aos autos e que tentou impor certa notoriedade no caso para invalidar as provas apresentadas;
- Sustenta que as despesas médicas não são de elevada monta, considerando as condições de idade e de necessidade, em razão das razões médicas bem descritas pelo neurologista em seu atestado;
- Ademais, a afirmação de que os valores estariam acima dos valores de mercado não trazem qualquer comprovação;

**Do pedido**

- Requer a anulação da notificação e que seja considerado improcedente o lançamento de ofício.

Em seguida, os autos foram remetidos para este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

**Voto**

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

**Admissibilidade e Delimitação da Lide**

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Apesar das glosas realizadas terem sido decorrentes de Deduções Indevidas de Previdência Privada e FAPI e de despesas médicas, a Recorrente apenas se insurgiu quanto às deduções de despesas médicas, de modo que a lide fica limitada a esse ponto.

Feitos esse esclarecimentos, passemos à análise das glosas impugnadas.

**Da Preliminar: nulidade em razão da falta de comprovação dos motivos que levaram ao lançamento**

Sustenta o Recurso Voluntário que o lançamento teria partido da presunção de que as deduções feitas pela Impugnante têm notória superioridade aos valores usualmente praticados, mas que, o agente fiscal, não teria apresentado *relação média destes custos médicos ou uma declaração da associação de classe respectiva atestando o abuso destas despesas médicas*. Portanto, a comprovação de tal presunção não teria sido feita nos autos. Sustenta ainda que, em razão do princípio da verdade material, a autoridade fiscal deveria ter intimado os profissionais para confirmarem as informações declaradas pela Recorrente.

Acerca da nulidade suscitada, observo que o lançamento atende integralmente aos preceitos do artigo 142 do Código Tributário Nacional e artigos 11 e 59 do Decreto nº 70.235/1972, contendo o enquadramento legal completo e uma descrição dos fatos clara, permitindo à contribuinte conhecer a infração que lhe está sendo atribuída. Ademais, ela pôde apresentar sua defesa, garantindo-se plenamente no presente processo o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Da leitura da autuação, não vislumbro obscuridade na descrição dos fatos. A notificação aponta a dedução indevida de despesas médicas e, na complementação da descrição dos fatos, explica que a glosa decorreu da falta de comprovação do efetivo pagamento das despesas informadas com os profissionais indicados.

A notificação, em verdade, tratou de matéria meramente fática, consubstanciada na apuração de que **a interessada não atendeu à intimação para comprovação do efetivo pagamento de despesas médicas.**

O lançamento do crédito tributário foi efetuado com observância do disposto na legislação tributária, tendo a contribuinte, ao apresentar sua impugnação, instaurado a fase litigiosa do procedimento. Nenhum ato administrativo dificultou ou impediu a interessada de apresentar sua defesa e não foi violado qualquer direito assegurado pela Constituição Federal.

Da leitura da impugnação e do recurso voluntário, fica evidenciado que a contribuinte teve pleno conhecimento da autuação ao contrapor-la com suas alegações. A autuada teve, portanto, pleno conhecimento do ilícito tributário e pôde exercer, sem qualquer restrição, seu direito de defesa, não tendo havido qualquer óbice ou omissão da autoridade lançadora.

O argumento de que a exigência de elementos adicionais aos recibos seria ilegal não dá causa à nulidade do lançamento será analisado como argumento de mérito.

Por todo o exposto, tem-se que a autoridade lançadora agiu com estrita observância das normas legais que regem a matéria, não tendo como prosperar a preliminar de nulidade da autuação.

### **Das Deduções de Despesas Médicas**

Vê-se que, desde o início do procedimento de fiscalização, a autoridade fiscal fundamentou, com base na legislação, a possibilidade de requerer provas, justificações e esclarecimentos sobre as deduções realizadas pelos contribuintes. Às e-fls. 60, a fiscalização detalhou as razões das glosas:

Da análise dos documentos apresentados, verificou-se que a contribuinte declarou dedução com os profissionais Sergio Von Hubner, consultas no ano, no valor de R\$ 4.900,00, Sônia Maria Fogaça, tratamento odontológico, no valor de R\$ 500,00, Cristiane Martins Hoffman, tratamento odontológico, no valor de R\$ 6.395,00, e com a Maria de Lima Ferraz, tratamento odontológico, no valor de R\$ 6.000,00. Cumpre salientar que os recibos apresentados da profissional Cristiane Martins Hoffmann carecem do endereço do local onde foram prestados os serviços, não satisfazendo, portanto, às exigências contidas no artigo 80, inciso III, do RIR/99 (Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº. 3.000/99) para dedutibilidade das despesas médicas.

(...)

Diante da expressividade dos valores pleiteados pela contribuinte como dedução a título de despesas médicas com os profissionais supramencionadas, os recibos, por si só, não foram suficientemente hábeis a comprovar a efetiva prestação dos serviços, de modo que, sob o amparo da legislação vigente, foi a contribuinte intimada, desta vez a apresentar a documentação comprovação dos pagamentos desses serviços, mediante a apresentação de cópias de cheques, transferências bancárias, extratos bancários ou de cartão de crédito que registrem tais operações.

(...)

Declarou também despesas médicas com Unimed de Sorocaba Cooperativa de Trabalho Médico no valor de R\$ 5.484,78.

Regularmente intimada, a contribuinte apresentou comprovantes de pagamento, sem especificar os valores por beneficiário. Ressalte-se que os comprovantes apresentados são insuficientes para esclarecimento de quem são as pessoas beneficiárias do plano de saúde. (grifos acrescidos)

A decisão de piso destacou que foram apresentados com a Impugnação, documentos comprobatórios do pagamento ao plano de saúde Unimed, e esclarecimento de que a Recorrente era a única beneficiária, razão pela qual, essa glosa foi cancelada.

No que diz respeito às demais glosas de despesas médicas, a Delegacia de Julgamento entendeu que os pagamentos não foram comprovados, de modo que não foram aceitos como provas hábeis os recibos e declarações apresentados pela Recorrente:

- Sonia Maria Fogaça - R\$ 500,00, consta às fls. 43 cópia de declaração da profissional atestando o recebimento do valor em 2008;

- Cristiane Martins Hoffmann - R\$ 6.395,00, consta às fls. 42 cópia de declaração fornecida pela profissional atestando a realização do tratamento. O documento registra o endereço da profissional e a descrição do tratamento realizado. Recibos às fls. 38/41.

Em sede de Recurso, foram apresentados os seguintes documentos:

- Recibo do Dr. Sergio Von Krakauer Hübner, no valor de R\$ 4.900,00, referente às consultas no ano de 2008, com endereço, às e-fls. 108;
- Recibo da Dra. Marina de Lima Ferraz, no valor de R\$ 6.000,00, referente a tratamento odontológico, com endereço, às e-fls. 108;
- Declaração da Dra. Sonia Maria de Oliveira Fogaça, com detalhes sobre a situação de saúde e tratamento; às e-fls. 109;
- Declaração da Dra. Marina de Lima Ferraz, com detalhes sobre tratamento; às e-fls. 110;
- Declaração do Dr. Sergio Von Krakauer Hübner, com informações sobre valores pagos pelas sessões de psicoterapia no período de 2008/2009, 2009/2010; às e-fls. 111.

Alega a Recorrente que os pagamentos foram feitos em dinheiro e que, os recibos e declarações seriam provas hábeis e idôneas para a comprovação.

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 presente caso, o que chamou a atenção da fiscalização foi o somatório dos valores das despesas, mas o fato é que a autoridade fiscal pode solicitar comprovantes de pagamento.

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:

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).

Portanto, os recibos médicos não são uma prova absoluta para fins da dedução. Nesse sentido, entendo possível a exigência fiscal de comprovação do pagamento da despesa ou, alternativamente, a efetiva prestação do serviço médico, por meio de receitas, exames, prescrição médica. Também é dever da Fiscalização exigir provas adicionais quanto à despesa declarada em caso de dúvida quanto a sua efetividade ou ao seu pagamento, como forma de cumprir sua atribuição legal de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes. Portanto, não há que se cogitar de qualquer ilegalidade na exigência ou de violação aos princípios da verdade material e da oficialidade.

Veja-se que a autoridade fiscal não considerou os documentos apresentados inidôneos ou cogitou da existência de má-fé na conduta da contribuinte, mediante a prática de atos de falsidade, o que ensejaria a aplicação da multa qualificada, como bem ponderado pela contribuinte. A autoridade fiscal apenas exigiu documentos adicionais aos recibos, o que, repise-se, encontra amparo na legislação de regência.

Sobre o assunto, vale ressaltar o teor da Súmula CARF 180: *“para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais”*.

Portanto, ao contrário do que alega a Recorrente, a autoridade fiscal tem legitimidade e permissão para exigir do sujeito passivo a apresentação de provas complementares para acolhimento das alegadas despesas médicas efetuadas, de modo a tornar a apresentação de recibos insuficiente, ainda que eles atendam aos requisitos formais previstos na legislação.

A legislação tributária concede ao contribuinte, por ocasião da declaração anual de ajuste, a possibilidade de deduzir da base de cálculo do imposto de renda os pagamentos de despesas médicas próprias e dos dependentes, incorridos durante o ano calendário. Contudo, exige que o contribuinte, quando intimado pelo Fisco, apresente a comprovação nos termos exigidos, sob pena de serem consideradas indevidas e o valor pretendido como dedução seja apurado e lançado em procedimento de ofício. O ônus da prova é do contribuinte, que é quem se aproveita da redução da base de cálculo do imposto, devendo ele apresentar as provas para demonstrar que faz jus ao benefício. Incabível a pretensão da contribuinte em transferir esse ônus ao Fisco.

Quanto à força probatória dos documentos emitidos pelos profissionais contratados, vale lembrar que constituem declaração particular, com eficácia entre as partes envolvidas. Em relação a terceiros, como o Fisco, comprovam a declaração e não o fato declarado. Ademais, o ônus da prova do fato declarado compete ao contribuinte como estabelece o artigo 408 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 2015):

Art. 408. As declarações constantes do documento particular escrito e assinado ou somente assinado presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência de determinado fato, o documento particular prova a ciência, mas não o fato em si, incumbindo o ônus de prová-lo ao interessado em sua veracidade.

O Código Civil também dispõe sobre a presunção de veracidade dos documentos particulares e seus efeitos sobre terceiros:

Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.

Parágrafo único. Não tendo relação direta, porém, com as disposições principais ou com a legitimidade das partes, as declarações enunciativas não eximem os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las.

...

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

Portanto, a Recorrente poderia ter apresentado provas complementares aos recibos emitidos pelos médicos e dentistas, comprovando os dispêndios com as consultas, como defendido em suas petições, ou então, prontuários, radiografias, exames, capazes de comprovar os tratamentos realizados.

Como não foram trazidos os comprovantes do efetivo pagamento ou outros elementos probatórios, não há como se reconhecer as deduções com despesas médicas declaradas.

### **Conclusão**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente Redatora

Fl. 10 do Acórdão n.º 2401-011.298 - 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10855.723168/2012-31