



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



**Processo nº** 12670.000508/2009-41  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2003-003.077 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 23 de março de 2021  
**Recorrente** MARCO SERGIO NEVES DUARTE  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

**DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.**

A legislação do Imposto de Renda determina que as despesas com tratamentos de saúde declaradas pelo contribuinte para fins de dedução do imposto devem ser comprovadas por meio de documentos hábeis e idôneos, podendo a autoridade fiscal exigir que o contribuinte apresente documentos que demonstrem a real prestação dos serviços e o efetivo desembolso dos valores declarados, para a formação da sua convicção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o conselheiro Wilderson Botto, que lhe deu provimento.

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez – Presidente e relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima, Wilderson Botto e Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez.

## Relatório

### Notificação de lançamento

Trata o presente processo de notificação de lançamento – NL (fls. 30/33), relativa a imposto de renda da pessoa física, pela qual se procedeu a alterações na declaração de ajuste anual do contribuinte acima identificado, relativa ao exercício de 2007. A autuação implicou na alteração do resultado apurado de saldo de imposto a pagar declarado de R\$26.367,97 para saldo de imposto a pagar de R\$31.133,72. A notificação noticia dedução indevida de despesas médicas, consignando:

*Glosadas as despesas médicas referentes a gastos diretamente com terceiros não dependentes, assim como aquelas para as quais não houve comprovação com a apresentação dos documentos exigidos em intimação da efetividade da prestação do serviço, assim como pela não comprovação do desembolso dos valores declarados como pagos.*

O dossiê fiscal foi juntado às fls. 29/196.

### Impugnação

Cientificada ao contribuinte em 12/3/2009, a NL foi objeto de impugnação, em 1/4/2009, às fls. 2/26 dos autos, assim sintetizada na decisão recorrida:

O impugnante requer a anulação da Notificação de lançamento e o cancelamento da glosa de dedução indevida a título de despesas médicas, referente ao prestador de serviços, Dr. Fernando de S. Nascimento, sob a argumentação de que:

a) Todos os recibos apresentados à fiscalização encontram-se revestidos das formalidades exigidas pela lei;

b) Reitera que é muito provável que esses valores tenham sido pagos em espécie, uma vez que o requerente sempre manteve numerário expressivo em seu poder, conforme declaração anexa às fls. 23;

c) Conforme se pode verificar na Notificação de lançamento em testilha, os débitos cobrados pela União decorrem de mera especulação por parte da fiscalização que, equivocadamente, entendeu como irregulares os abatimentos efetuados na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física apresentada pelo contribuinte;

d) A fiscalização aceitou parte dos documentos apresentados e glosou outros, sem no entanto, explicitar os motivos da glosa e se reservando apenas a atender os preceitos quanto à formalidade da Notificação, mas não à materialidade da mesma;

e) Na descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, o lançamento de ofício se deu com fulcro nos artigos 788, 835, 839, 841, 844, 871 e 992 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR / 99), aprovado pelo Decreto n.º 3.000/1999, o que atende os preceitos formais do lançamento, sem, contudo, fundamentar o lançamento quanto a sua materialidade incorrendo-se em vício material;

f) O desconhecimento por parte do contribuinte das causas ou motivos que levaram o fisco a lavrar o lançamento tributário constitui cerceamento do direito de defesa e, como tal, passível de levar à anulação do crédito tributário;

g) Em relação a essa matéria, inexistente presunção legal em favor do fisco. Portanto, a exigência de comprovação do desembolso agride o princípio constitucional da legalidade, cabendo ao fisco o ônus de provar que os documentos apresentados são inidôneos;

h) O entendimento dado pela fiscalização à glosa efetuada, torna-se mais confuso quando se analisa a multa de ofício aplicada de 75% e não de 150%, subentendendo-se que os documentos apresentados foram aceitos como “não fraudulentos”. Logo, se foi reconhecida a idoneidade dos recibos, não cabe a glosa efetuada.

A impugnação foi apreciada na 10ª Turma da DRJ/SP2 que, por unanimidade, julgou a impugnação improcedente, em decisão assim ementada (fls. 198/211):

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Ano-calendário: 2006

**NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Não se cogita a nulidade processual, nem a nulidade do ato administrativo de lançamento quando o lançamento de ofício atende aos requisitos legais e os autos não apresentam as causas apontadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1.972.

**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.**

Durante a ação fiscal vige o princípio inquisitório. Somente na fase litigiosa, iniciada por impugnação válida, há que se falar em contraditório e ampla defesa, assegurados no presente caso.

**PRINCIPIO DA VERDADE MATERIAL.**

A emissão regular de intimações, bem como os esclarecimentos e elementos de prova solicitados, demonstram a observância do princípio da verdade material e o cumprimento do dever de investigação por parte da autoridade fiscal.

**DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.**

O direito à dedução de despesas é condicionado à comprovação da relação de dependência do beneficiário dos serviços e o declarante, da efetividade dos serviços prestados, bem como dos correspondentes pagamentos.

A não comprovação do efetivo desembolso dos valores que se pretende deduzir, por meio de documentação hábil, obsta a dedução.

**GLOSA DE DEDUÇÕES. ÔNUS DA PROVA. PRINCIPIO DA LEGALIDADE.**

Havendo dúvidas quanto à regularidade de deduções pleiteadas, cabe ao contribuinte a prova dos fatos alegados em impugnação oposta, que deve ser instruída com elementos de prova hábeis que fundamentem os argumentos de defesa. Assim, não configura afronta ao princípio da legalidade a exigência de comprovação da efetividade do pagamento de

despesas médicas / odontológicas consignadas em recibos e declarações unilaterais, por decorrer de expressa disposição legal.

**DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EXTENSÃO.**

As decisões judiciais, a exceção daquelas proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade de normas legais, e as administrativas não têm caráter de norma geral, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão àquela, objeto da decisão.

**Recurso voluntário**

Ciente do acórdão de impugnação em 11/7/2011 (fl. 215), o contribuinte, em 19/7/2011 (fl. 216), apresentou recurso voluntário, às fls. 216/243, alegando, em apertado resumo, que:

- já estariam juntados aos autos relatório médico e declarações do profissional médicos, dando notícia do tratamento de sua filha e dependente.
- declaração emitida por uma de suas fontes pagadoras confirmaria o recebimento de honorários em espécie.
- diferentemente do que afirma a decisão recorrida, os documentos emitidos pelo profissional Fernando Nascimento consignariam seu endereço.

- os dispositivos consignados no enquadramento legal da NL não teriam relação com a situação dos autos, o que ensejaria sua anulação.
- teria apresentado documentação contendo todas as informações exigidas na legislação, fazendo jus à dedução.
- os recibos fariam prova das despesas médicas, salvo se o Fisco desqualificasse os documentos, o que não teria ocorrido no caso.
- jurisprudência administrativa e judicial apontaria que os recibos emitidos pelos profissionais seriam os documentos hábeis a comprovar as despesas declaradas, salvo prova em contrário a ser produzida pelo Fisco.
- a multa aplicada de 75% demonstraria que a fiscalização aceitou os documento como não fraudulentos e, por consequência, deveria aceita-los.
- inexistindo súmula de documentação ineficaz para o profissional, os recibos emitidos por ele têm que ser aceitos pelo Fisco, ainda que não estejam acompanhados de prova do seu efetivo pagamento ou da prestação dos serviços.

## **Voto**

Conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez – Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, assim, dele tomo conhecimento.

## **Preliminar**

Observo que o lançamento atende integralmente aos preceitos de ordem pública expressos no art. 142 do Código Tributário Nacional e apresenta os requisitos do art. 11 do Decreto n.º 70.235/1972. Ressalte-se especialmente que a NL contém o enquadramento legal completo e uma descrição dos fatos clara, permitindo ao contribuinte conhecer a infração que lhe está sendo atribuída.

O recorrente aponta supostos equívocos no enquadramento legal da exigência.

Não vislumbro qualquer erro, nesse tocante. A NL aponta, de forma genérica, os dispositivos atinentes à dedução de despesas médicas e, no campo da Complementação da Descrição dos Fatos, descreve a motivação para as glosas de despesas médicas informadas pelo contribuinte.

A notificação, em verdade, tratou de matéria meramente fática, consubstanciada na apuração de que o interessado, intimado, não apresentou comprovação do efetivo pagamento de parte das despesas médicas declaradas, bem como informou em sua declaração de ajuste despesas relativas a terceiros não dependentes.

O lançamento do crédito tributário foi efetuado com observância do disposto na legislação tributária, não tendo sido violado qualquer direito assegurado pela Constituição Federal. O contribuinte teve 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 autoridade fiscal não poderia exigir elementos adicionais aos recibos será analisado no mérito.

Dessa feita, rejeito a preliminar suscitada.

### Mérito

O litígio recai sobre as despesas informadas com o profissional Fernando Nascimento, para as quais o contribuinte foi intimado a comprovar a efetividade da prestação dos serviços e/ou desembolso dos pagamentos (fl.96).

A decisão recorrida manteve integralmente a glosa, apontando a falta de juntada de provas da efetividade dos pagamentos.

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.

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. (Grifei).

Sobre o assunto, seguem decisões emanadas da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e da 1ª Turma, da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF:

#### IRPF. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

Todas as deduções declaradas estão sujeitas à comprovação ou justificação, mormente quando há dúvida razoável quanto à sua efetividade. Em tais situações, a apresentação tão-somente de recibos e/ou declarações de lavra dos profissionais é insuficiente para suprir a não comprovação dos correspondentes pagamentos.

(Acórdão nº9202-005.323, de 30/3/2017)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2011

#### DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE OUTROS ELEMENTOS DE PROVA PELO FISCO.

Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar motivadamente elementos de prova da efetividade dos serviços

médicos prestados ou dos correspondentes pagamentos. Em havendo tal solicitação, é de se exigir do contribuinte prova da referida efetividade.

(Acórdão nº9202-005.461, de 24/5/2017)

**IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS E DO CORRESPONDENTE PAGAMENTO.**

A Lei nº 9.250/95 exige não só a efetiva prestação de serviços como também seu dispêndio como condição para a dedução da despesa médica, isto é, necessário que o contribuinte tenha usufruído de serviços médicos onerosos e os tenha suportado. Tal fato é que subtrai renda do sujeito passivo que, em face do permissivo legal, tem o direito de abater o valor correspondente da base de cálculo do imposto sobre a renda devido no ano calendário em que suportou tal custo.

Havendo solicitação pela autoridade fiscal da comprovação da prestação dos serviços e do efetivo pagamento, cabe ao contribuinte a comprovação da dedução realizada, ou seja, nos termos da Lei nº 9.250/95, a efetiva prestação de serviços e o correspondente pagamento.

(Acórdão nº2401-004.122, de 16/2/2016)

Assim, 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. É não só direito mas também 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 arbitrariedade ou ilegalidade na autuação, estando o procedimento respaldado pela legislação de regência.

De fato, como alega o recorrente, a decisão recorrida se equivocou ao apontar que os documentos emitidos pelo profissional não consignariam seu endereço. Nada obstante, a autuação motivou a glosa pela falta de comprovação do efetivo pagamento dessa despesa e a decisão recorrida manteve o lançamento, apontando a legalidade dessa exigência. Ou seja, ainda que tenha apontado falha inexistente no documento comprobatório da despesa, constata-se que o voto condutor da decisão recorrida manteve a glosa pelo mesmo fundamento da autuação, qual seja, falta de comprovação do seu efetivo desembolso.

É certo que inexistente vedação a que o contribuinte proceda a pagamento em espécie. Nada obstante, ao optar pelo pagamento em espécie, abriu mão da força probatória dos documentos bancários, restando prejudicada a comprovação dos pagamentos.

Lembro que o ônus da prova no caso das deduções é do contribuinte, que é quem se beneficia da redução da base de cálculo do imposto, cabendo a ele, quando solicitado, apresentar as devidas comprovações.

Registro que a exigência em análise não conflita com a presunção de boa-fé do contribuinte, porquanto não se cogita, naquele momento, da existência de má-fé na conduta do fiscalizado, mediante a prática de atos de falsidade, que levaria à aplicação de penalidade majorada.

Neste ponto, como apontado na decisão recorrida, a autoridade fiscal não considerou inidôneo o recibo apresentado, mas, no exercício do seu poder-dever de fiscalização, requereu do contribuinte provas adicionais da despesa.

O fato de receber parte dos seus rendimentos em espécie ou de ter disponibilidade financeira para arcar com esses pagamentos não o socorre, visto que a exigência foi no sentido de comprovar o efetivo pagamento de cada uma das despesas.

Sem essa comprovação, a decisão recorrida mostra-se correta.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez