



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



**Processo nº** 13748.720587/2018-12  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2001-007.215 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 21 de agosto de 2024  
**Recorrente** TANIA CRISTINA MEIRELLES FERNANDES DA COSTA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2015

RECURSO VOLUNTÁRIO. REPRODUÇÃO DA PEÇA IMPUGNATÓRIA. AUSÊNCIA DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA.

Cabível a aplicação do artigo 114, §12, inciso I, do RICARF - faculdade do relator de adotar os mesmos fundamentos da decisão recorrida quando este registrar que as partes não inovaram em suas razões de defesa.

DESPESAS MÉDICAS . COMPROVAÇÃO.

A dedução com despesas médicas somente é admitida se comprovada com documentação hábil e idônea. Os recibos não fazem prova absoluta da ocorrência do pagamento, devendo ser apresentados outros elementos de comprovação, quando solicitados pela autoridade fiscal (Súmula CARF nº 180).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela e Wilderson Botto, que davam provimento parcial ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilsom de Moraes Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andressa Pegoraro Tomazela, Marcelo Milton da Silva Risso, Raimundo Cassio Goncalves Lima, Wilderson Botto, Wilsom de Moraes Filho, Honório Albuquerque de Brito (Presidente).

**Relatório**

A seguir transcreve-se o relatório do acórdão nº 15-50.565 - 3ª Turma da DRJ/SDR (fls. 58 e segs.):

Contra o sujeito passivo acima identificado, foi expedida notificação de lançamento referente a Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2015, ano-calendário 2014, formalizando a exigência de imposto suplementar no valor de R\$ 6.600,00, acrescido de multa de ofício e juros de mora (fls. 47/51).

A autuação decorreu de glosa das despesas médicas, no total de R\$ 24.000,00, detalhadas na notificação de lançamento, “descrição dos fatos e enquadramento legal”, (fls. 48/49), nos seguintes termos:

Glosa de dedução de despesas médicas referentes aos seguintes profissionais: Maria Inez Marcos Vizani (R\$ 12.000,00) e Andrea Ivo Zaquieu (R\$ 12.000,00) - contribuinte reintimado para comprovar o efetivo pagamento das despesas declaradas, não apresentou informações complementares solicitadas.

Art. 8º, inciso II, alínea a, e §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.250/95; arts. 43 a 48 da Instrução Normativa SRF nº 15/2001, arts. 73, 80 e 83, inciso II do Decreto nº 3.000/99 - RIR/99.

Cientificada do lançamento, em 13/11/2018, a contribuinte apresentou impugnação, em 11/12/2018, contestando as infrações decorrentes da glosa das deduções com as despesas declaradas em nome de Maria Inez Marcos Vizani, no valor de R\$ 12.000,00 e em nome de Andrea Ivo Zaquieu, no valor de R\$ 12.000,00, alegando que:

“Insta consignar que a má fé não pode em hipótese alguma ser presumida. Presumir que a conduta da autora é eivada da intenção perniciosa de se beneficiar às custas do Fisco implica proceder contrariamente ao dever de Boafé.

A anulação do auto de infração e notificação de lançamento impõe-se, portanto, como proteção do dever geral de lealdade e confiança entre as partes (...)

Uma vez que restam comprovados os gastos médicos por meio de documento idôneo: recibo de pagamento cabe à fiscalização da Receita Federal, comprovar sua inidoneidade, e fiscalizar os rendimentos recebidos pelos prestadores de serviços médicos para fins de incidência do IRPF, e não simplesmente glosar os pagamentos, por presunção de fraude.

Para fins de provar o acima alegado, requer a promoção de perícia nos documentos numerados de 001 a 024, relativos a recibos e declarações emitidos pelos prestadores de serviço Maria Inez Marcos Vizani e Andrea Ivo Zaquieu, os quais comprovam que os serviços e valores foram realmente prestados e cobrados.”

A contribuinte citou jurisprudência, requereu o cancelamento do débito fiscal reclamado e apresentou declarações e recibos emitidos pela psicóloga Maria Inez Marcos Vizani e pela fisioterapeuta Andrea Ivo Zaquieu (fls. 12/35).

Após análise, a DRJ não acatou os argumentos da contribuinte. Do voto do acórdão recorrido:

A impugnação é tempestiva, preenche os requisitos legais e dela tomo conhecimento.

O lançamento obedeceu aos requisitos específicos determinados na legislação de regência, pois ocorreu a qualificação do sujeito passivo, foram apontadas as disposições legais infringidas e determinada a exigência com a respectiva intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo legal (Decreto 70.235/1972, art. 11).

Não se verificou nenhuma hipótese que propicie a suscitada nulidade do lançamento, pois os atos e os termos foram lavrados por pessoa competente e não houve preterição do direito à defesa (Decreto 70.235/1972, art. 59), além de não se vislumbrar ilegitimidade passiva ou vício formal (Lei 5.172/1966, Código Tributário Nacional – CTN, arts. 142 e 173).

No tocante à jurisprudência apresentada, cabe esclarecer que os efeitos das decisões judiciais somente obrigam as partes envolvidas, conforme art. 503 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), uma vez que a sentença judicial tem força de lei nos limites das questões expressamente decididas.

Além disso, cabe observar que somente se aplicam a todos, indistintamente, as seguintes decisões cujos efeitos sejam erga omnes na forma prevista na Constituição Federal: decisão do Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade e ação declaratória de constitucionalidade (Constituição Federal, art. 102, §2º); e a decisão do Supremo Tribunal Federal objeto de resolução do Senado Federal (Constituição Federal, art. 52, X).

Assim, entendo que a jurisprudência trazida aos autos colabora com o entendimento sobre o tema e enriquece o debate, mas não vincula este julgamento na esfera administrativa.

A Contribuinte requereu “a promoção de perícia nos documentos numerados de 001 a 024, relativos a recibos e declarações emitidos pelos prestadores de serviço Maria Inez Marcos Vizani e Andrea Ivo Zaquieu, os quais comprovam que os serviços e valores foram realmente prestados e cobrados.” Todavia, cabe observar que em nenhum momento a autoridade fiscal questionou a veracidade dos recibos ou aventou possibilidade de fraude, apenas, fundamentado nas normas legais, exigiu a comprovação do efetivo pagamento.

Neste caso, a comprovação do efetivo pagamento poderia ser realizado mediante a apresentação de cópia de cheques, extratos bancários ou qualquer outro documento que comprovasse a transferência de valores entre a contribuinte e os prestadores de serviço.

Assim, entendo que não há necessidade de perícia nos recibos, uma vez que a prova requerida é na forma documental (comprovação do efetivo pagamento) razão pela qual indefere o pedido de perícia, por entendê-lo prescindível à solução do litígio, nos termos do art. 18 do Decreto 70.235/72:

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (redação dada pelo art. 1 da Lei n 8.748/93).

A Lei nº 9.250/1995, art. 8º, II, "a", §§ 2º e 3º, dispõe que na declaração de ajuste anual, poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda os pagamentos feitos, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos, restringindo-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativos ao seu tratamento e ao de seus dependentes.

A dedução fica condicionada ainda a que os pagamentos sejam especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e CPF ou CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento, não se aplicando às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro.

O Decreto-Lei 5.844/1943, art. 11, § 3º estabeleceu que “todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora”.

À vista disso, a Fiscalização efetuou a glosa das deduções com as despesas declaradas em nome da psicóloga e da fisioterapeuta, no valor total de R\$ 24.000,00, porque a contribuinte não apresentou comprovantes do efetivo pagamento das referidas despesas. Por outro lado, a impugnante alegou que “restam comprovados os gastos médicos por meio de documento idôneo: recibo de pagamento cabe à fiscalização da Receita Federal, comprovar sua inidoneidade, e fiscalizar os rendimentos recebidos pelos prestadores de serviços médicos para fins de incidência do IRPF, e não simplesmente glosar os pagamentos, por presunção de fraude.”

Verificando os argumentos e os documentos apresentados, percebe-se que não lhe assiste razão naquilo que contesta, pois a contribuinte não apresentou nenhum documento para comprovar o efetivo pagamento, que neste caso poderia ser por meio de cópias de cheques microfilmados, comprovantes de transferência bancária, extratos de cartão de crédito e extratos bancários com os valores devidamente identificados e

vinculados aos recibos das respectivas despesas. Enfim, fosse apresentado documento apto a comprovar, inequivocamente, o desembolso alegado.

Cabe observar que o ônus da prova do direito às deduções pleiteadas é do sujeito passivo que deve tomar todas as cautelas a fim de demonstrar, indubitavelmente, que faz jus ao benefício em discussão. Havendo questionamento por parte da autoridade fiscalizadora quanto à efetividade dos serviços prestados e/ou dos desembolsos alegados, como no presente caso, cabe ao sujeito passivo carrear aos autos elementos de prova aptos a comprovarem que efetivamente recebeu o atendimento alegado e arcou com as despesas declaradas.

Por oportuno, esclareça-se que não existe obrigação legal de que o sujeito passivo efetue os pagamentos com cheque nominal ou por meio de transferências bancárias, sendo possível que a quitação das despesas médicas declaradas seja feita em dinheiro, não havendo nada de ilegal neste procedimento. A legislação não impõe que se faça pagamentos de uma forma em detrimento de outra.

Contudo, no caso de pagamento em dinheiro, o sujeito passivo abre mão da força probatória de outros documentos bancários, assumindo o ônus de não ser capaz de demonstrar, inequivocamente, os efetivos desembolsos das deduções objeto de pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, como aqui se verifica. Pois, em se tratando de pagamentos efetuados em espécie, se foi o caso, a impugnante poderia ter comprovado com extratos bancários contendo os saques ou transferências em datas e valores compatíveis com os registrados nos recibos.

No tocante às alegações da contribuinte de que “cabe à fiscalização da Receita Federal, comprovar sua inidoneidade, e fiscalizar os rendimentos recebidos pelos prestadores de serviços médicos para fins de incidência do IRPF, e não simplesmente glosar os pagamentos, por presunção de fraude”, esclarece-se que, conforme a notificação de lançamento (fls. 47/50), não houve por parte da autoridade fiscal suspeita de fraude, o que houve foi a exigência para comprovar o efetivo desembolso pelo serviços prestados, nos termos permitidos pelas normas legais, conforme fundamentação legal do lançamento. Observa-se ainda que os prestadores de serviço estão sujeitos as mesmas regras de fiscalização aplicadas à contribuinte, no entanto, cabe à impugnante atender ao que foi solicitado.

Por fim, verifica-se que a contribuinte não logrou êxito em comprovar o efetivo pagamento. Portanto, entendo que a glosa das deduções indevidas com despesas declaradas em nome da psicóloga Maria Inez Marcos Vizani, no valor de R\$ 12.000,00 e em nome da fisioterapeuta Andrea Ivo Zaquieu, no valor de R\$ 12.000,00, totalizando R\$ 24.000,00, deve ser mantida na forma realizada pela autoridade fiscal.

Cientificado da decisão de primeira instância em 13/04/2021, o sujeito passivo interpôs, em 11/05/2021, Recurso Voluntário, fls. 70 e segs, sustentando, em apertada síntese, que a fundamentação que embasou a decisão não mais se mostra aplicável ao caso, vez que duas delas foram expressamente revogadas (IN SRF 15/2001 e Dec 3.000/99) merecendo reparo da decisão, o uso de cheque tem caído em desuso, em virtude das normas do bancen a microfilmagens somente deveriam estar disponíveis pelo período prescricional, 5 anos a contar da data da compensação, o que seria uma prova impossível de ser realizada, pois a decisão administrativa que invocou a juntada de cheques se deu em 13/04/2021, logo seria uma prova impossível, transferência bancária tem um custo o que não justifica esta via, a norma legal não prescreve uma forma legal de pagamentos, a autoridade ao verificar qualquer indício de irregularidade realize as indagações que entender, buscando outros esclarecimentos, possui rendas para justificar as despesas, junta extratos bancários

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 2001-007.215 - 2ª Seju/1ª Turma Extraordinária  
Processo nº 13748.720587/2018-12

## Voto

Conselheiro Wilsom de Moraes Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto dele conheço.

Da análise do recurso voluntário impetrado, tem-se que por meio do mesmo o contribuinte não apresenta novas razões de defesa além das já trazidas em sede de impugnação na primeira instância julgadora administrativa.

Os argumentos nesse sentido que sobem a este CARF em sede de recurso voluntário já foram objeto de minuciosa apreciação pela turma julgadora da DRJ, cujas análises e conclusões estão discorridas com clareza no voto posto no Acórdão recorrido, conforme transcrito acima na parte “Relatório” do presente acórdão.

Do Regimento Interno do CARF, art. 114 :

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

(...)

Desta forma, confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos.

Dispõe o art. o art. 73 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99) que a autoridade fiscal, se entender necessário, pode solicitar elementos de convicção da efetiva realização, bem como da natureza da despesa que se pretende deduzir. Assim, é lícito ao Fisco exigir, a seu critério, elementos comprobatórios das despesas, caso haja indícios que levem a questionamentos da efetividade da prestação dos serviços, de a quem foram prestados ou sobre quem assumiu seu ônus. A não apresentação dos elementos solicitados, ou sua não aceitação como hábeis e idôneos, pode ensejar a glosa dos valores deduzidos. Nesse sentido a 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.

Trata-se o IRPF apurado na declaração de ajuste anual de um dos tributos para os quais ocorre o denominado lançamento por homologação, vale dizer, aquele em que o sujeito passivo tem o dever de apurar, declarar e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. O pagamento assim antecipado extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. Cabe nesse caso ao contribuinte apurar os rendimentos tributáveis e, caso queira, deduzir as despesas da natureza e nos limites que a lei lhe faculta, para então estabelecer a base de cálculo do imposto.

Como regra, não são dedutíveis da base de cálculo do IRPF as despesas gerais do contribuinte, quer sejam necessárias, indispensáveis ou meramente úteis, como aluguel do imóvel em que reside, alimentação, lazer, pagamento de aulas de idiomas estrangeiros, e uma infinidade de outras. As despesas dedutíveis são, em verdade, exceções que o legislador entendeu por conceder, atendidas determinados limites e condições.

Retornando à sistemática do lançamento por homologação no IRPF, dentro do prazo até que se dê a homologação, e enquanto a Fazenda Pública não interfere e não se pronuncia a respeito, opera-se como que uma presunção de verdade em relação à apuração do

contribuinte. Entretanto, uma vez estabelecida a ação da Fiscalização da Receita Federal para verificação de eventuais infrações, cabe ao fiscal promover as diligências necessárias.

Assim sendo, não se mostra desarrazoada a exigência do Fisco da apresentação de elementos que comprovem, a juízo da autoridade tributária, a ocorrência da prestação do serviço, sua natureza e especialidade, a quem foi prestado, a transferência efetiva dos valores pagos de quem arcou com o ônus financeiro para o beneficiário. Ao contrário, é zelo da autoridade fiscal em cumprimento de suas obrigações funcionais, com amparo da lei. Ao solicitar, por exemplo, documentos que comprovem o efetivo pagamento dos valores, não está o fiscal necessariamente a atestar a inidoneidade do recibo apresentado ou tampouco do profissional que o emitiu. Está sim a solicitar elementos que se complementam na composição de um conjunto probatório com vista a formar sua convicção.

É certo que as solicitações de documentos devem atender à razoabilidade, devendo ser evitados os pedidos de provas impossíveis ou de difícil produção.

No curso da ação fiscal, deve o auditor responsável intimar com clareza o contribuinte fiscalizado sobre que elementos devem ser apresentados para análise dos fatos a serem apurados, descrevendo-os de forma a perfeitamente identificá-los. Posteriormente, caso a autoridade fiscal conclua pelo lançamento do crédito tributário, deve apresentar a descrição clara e objetiva dos fatos e das infrações cometidas que ensejaram a apuração do mesmo. Isso para que o contribuinte possa exercer plenamente seu direito de defesa.

No caso em comento, é de se considerar bastante plausível a exigência de elementos adicionais de provas, pois tem-se que o valor deduzido a título de despesas médicas é sem dúvida significativo. É de se esperar que em tratamentos que resultaram em tal monta de despesas seja possível a apresentação de elementos que comprovem a efetiva transferência de pagamentos, o que não foi feito no caso das supostas despesas glosadas pela Fiscalização. Uma vez que não foi apresentada a comprovação exigida, devem ser mantidas as glosas das deduções das despesas médicas.

Quanto as legislações (IN SRF 15/2001 e o RIR Dec. 3000/99) a IN é uma instrução normativa que interpreta a lei, no caso a interpretação não mudou e a base legal consta da Notificação. O Decreto é aplicado ao caso, pois estava vigente na época de ocorrência do fato gerador.

A recorrente diz que a apresentação de cheque compensado é uma prova impossível, pois já havia passado mais de cinco anos do pagamento da data que teve conhecimento da decisão administrativa, mas ela teve ciência da notificação de lançamento em 13/11/2018(fl. 52) e desta data teve 30 dias para apresentar a impugnação, logo menos de cinco anos das datas que ocorreram os supostos pagamentos, logo não procede este argumento. Cabe lembrar que o momento da apresentação da prova documental é na impugnação(§ 4º, art. 16 do Decreto Nº 70.235/72).

Quanto aos extratos apresentados (fls. 98/120) houve preclusão de acordo com o § 4º, art. 16 do Decreto Nº 70.235/72, pois não ficou demonstrada nenhuma das hipóteses para apresentação de documentação após a impugnação, mas mesmo que não houvesse havido preclusão não estaria comprovado o efetivo pagamento, pois não há correlação entre as datas/valores dos saques e as datas/valores dos pagamentos das supostas despesas médicas, além do mais a soma do total de saques não é suficiente para o pagamento de todas as supostas despesas médicas.

No que diz respeito ao ônus da prova, em processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente.

Neste sentido, prevê a Lei nº 9.784/99 em seu art. 36:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

Em igual sentido, aplicado de forma subsidiária, tem-se o art. 373, inciso I, do CPC:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Encontra-se sedimentada a jurisprudência deste Conselho neste sentido, consoante se verifica pelo aresto abaixo:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano- calendário: 2005

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

(...)

(Acórdão nº 3803004.284 – 3ª Turma Especial. Sessão de 26 de junho de 2013).

Desta forma não assiste razão à recorrente e não há reparos a fazer no acórdão de piso.

CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário e nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Wilsom de Moraes Filho