



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



**Processo nº** 13855.002647/2010-47  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2003-004.372 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 22 de novembro de 2022  
**Recorrente** LUIZ FELIZARDO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA. IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO.

São dedutíveis os pagamentos efetuados pelos contribuintes a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, desde que devidamente comprovados. A dedução das despesas médicas é condicionada a que os pagamentos sejam devidamente comprovados com documentação idônea que indique o nome, endereço e número de inscrição no CPF ou CNPJ de quem os recebeu, ou ainda com documentação correlata pertinente, esclarecendo o efetivo dispêndio correlato. Falta de comprovação do efetivo pagamento através de documentos pertinentes para tal.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA. IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO. SUMULA CARF 180.

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

NORMAS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato

SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A realização de perícia ou diligência, em regra, visa à produção de provas ou a coleta de elementos que permitam ao julgador formar, livremente, sua convicção. Deve ser indeferida quando a prova do fato for desnecessária em vista de outras provas produzidas e não se justifica a sua realização quando o fato probante puder ser demonstrado pela juntada de documentos por parte do interessado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o conselheiro Wilderson Botto, que dava provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima, Wilderson Botto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 76 e ss.), interposto contra o Acórdão de Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (e-fls. 66 e ss.) que considerou, por unanimidade de votos, procedente em parte a Impugnação do contribuinte apresentada diante de Notificação de Lançamento (e-fls. 09 e ss.), lavrada pela constatação de Dedução Indevida de Dependente e de Dedução Indevida de Despesas Médicas.

Adoto o Relatório da DRJ, abaixo transcrito, por esclarecer os fatos ocorridos.

Trata-se de Notificação de Lançamento, lavrada em 12/07/2010, contra o contribuinte acima identificado, em decorrência de revisão de sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda referente ao Exercício 2008, Ano Calendário 2007, tendo sido apurado o imposto suplementar de R\$ 16.620,35, multa de ofício de R\$ 12.465,26, e juros de mora de R\$ 3.834,31 (calculados até 30/07/2010), totalizando o crédito tributário de R\$ 32.919,92.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal foram constatadas as seguintes infrações à legislação tributária, todas em decorrência do não atendimento à intimação fiscal:

- **Dedução indevida de dependentes:** glosa de R\$ 4.753,80;
- **Dedução indevida de despesas médicas,** no valor de R\$ 108.135,59.

Inconformado com o lançamento, o contribuinte apresentou a impugnação tempestiva de fls. 2, alegando, em síntese, que protocolizou na Receita Federal de Franca, resposta ao termo de intimação.

Diz que efetuou o pagamento ao Dr. João Alfredo Garcia da Silveira no valor total, com a descrição de todo o serviço odontológico, conforme declaração do próprio prestador.

É o relatório.

A decisão de primeira instância foi proferida com a seguinte ementa:

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

Exercício: 2008

GLOSA. DEDUÇÃO. DEPENDENTES. COMPROVAÇÃO.

Acata-se a dedução quando comprovada por documentação hábil apresentada pelo contribuinte.

#### GLOSA. DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS.

O contribuinte está obrigado a comprovar, de forma inequívoca e mediante documentação hábil e idônea, a efetividade de todas as despesas médicas informadas na declaração de ajuste anual.

Mantém-se parcialmente a glosa quando há fundada dúvida quanto ao desembolso vinculado à alegada prestação do serviço, e a documentação apresentada não dá o devido suporte à dedução pleiteada.

Ciente do acórdão da DRJ em 24/03/2014 (e-fls. 74), o(a) contribuinte, em 23/04/2014 (e-fls. 76), apresentou recurso voluntário, no qual alega, em apertado resumo, que a dedução de dependentes está comprovada pelos documentos anexos ao recurso e que as despesas médicas também estão comprovadas pelos documentos anexos ao mesmo. Ressalta que efetuou o pagamento em espécie, por ter dinheiro declarado, e com “*alguns cheques*” e que o prestador está a pagar os próprios débitos. Aponta que pode ser efetuada perícia para verificação dos fatos. Anexa novamente a Declaração do Dr. João Alfredo Garcia da Silveira, Cirurgião Dentista (e-fls. 79/80).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro(a) Ricardo Chiavegatto De Lima - Relator(a)

Cumpridos os requisitos legais para a apresentação do recurso, o qual encontra-se tempestivo, o mesmo deve ser conhecido.

Trata-se a contenda de apreciação de lançamento referente apenas a glosa de dedução indevida de despesas médicas parcialmente afastada pela DRJ, mantendo-se o valor de R\$85.690,00 em litígio a tal título.

Destaque-se que os argumentos preliminares e meritórios se confundem na peça recursal e, dessa forma, serão analisados em conjunto.

Destaquem-se a seguir, excertos de suma importância extraídos do voto do Acórdão combatido, para compreensão dos quesitos aceitos e não aceitos pela DRJ, que resultaram na consideração de procedência parcial da impugnação:

#### Voto

##### Dependentes.

...

Os documentos acostados às fls. 56/60 (Certidão de Casamento e de Nascimento) permitem o restabelecimento da dedução com os três dependentes declarados, no montante de **R\$ 4.753,80**.

...

##### Despesas médicas.

...

Com relação ao prestador de serviços João Alfredo Garcia da Silveira, trouxe o impugnante o recibo de fls. 5, datado de 10/12/2007, afirmando que recebeu do

contribuinte a quantia de R\$ 100.690,00 referente a tratamento dentário prestado ao mesmo.

Trouxe, ainda, duas outras declarações do mesmo profissional, mais recentes, datadas de 27/07/2010, detalhando os serviços odontológicos prestados ao contribuinte (fls. 6), e aos seus dependentes, Carolina Silva Felizardo e Gabriel Silva Felizardo (fls. 7/8).

Intimado a comprovar o efetivo pagamento, conforme Termo de fls. 26 ...

...

Analisando os documentos acima mencionados, podemos concluir que o impugnante não logrou êxito em comprovar o efetivo pagamento da totalidade das despesas odontológicas pleiteadas.

...

... os extratos bancários podem até comprovar os saques, mas não há como estabelecer uma relação direta entre estes e o pagamento pelos serviços odontológicos.

...

Quanto aos cheques, um no valor de R\$ 5.000,00, está nominal ao próprio contribuinte (fls. 40), não servindo como prova do pagamento ao profissional. O outro, de fls. 42, no valor de R\$ 15.000,00, de 10/12/2007, será aceito como prova do pagamento, eis que nominal ao cirurgião-dentista João Alfredo Garcia da Silveira.

Por fim, para comprovar os pagamentos declarados em nome da Unimed, o contribuinte apresentou a Declaração de fls. 62, emitida pela Unimed de Franca Sociedade Cooperativa de Serviços Médicos e Hospitalares, que não será aceita porque se refere a mensalidades pagas no ano-calendário 2012, e a Notificação de Lançamento pertence ao ano-calendário 2007.

...

Uma vez já afastada a glosa relativa a **dedução indevida com dependentes**, inócua a apresentação de argumentos recursais sobre tal quesito, por já apreciado e aceito integralmente pela Primeira Instância.

Quanto à **dedução despesas médicas**, são dedutíveis da base de cálculo do IRPF os pagamentos efetuados pelos contribuintes a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, 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 caso das deduções do Imposto de Renda Pessoa Física, o **ônus da prova** é do contribuinte, que é quem se beneficia da redução da base de cálculo do imposto, e, não o fazendo, deve este assumir as consequências legais, resultando no não cabimento das deduções,

por falta de comprovação e justificação. O ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto a determinado fato questionado

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. Ou seja, com isso o legislador deslocou para o contribuinte o ônus probatório, uma vez que ele pode ser instado a comprovar ou justificar suas deduções.

Art. 73. Todas as deduções **estão sujeitas a comprovação** ou justificação, **a juízo da autoridade lançadora** (Decreto-lei n.º 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 n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 4º. (Grifei).

Nos presentes autos, verifica-se que **foi solicitada a comprovação efetiva dos dispêndios** realizados, conforme Termo de Diligência Fiscal de 02/09/2013 (e-fl. 24), e Termo de Verificação e Intimação Fiscal de 04/06/2010 (e-fls. 44).

Buscou o interessado comprovar o efetivo pagamento ao Cirurgião Dentista ao longo da lide com diversos documentos acostados. Os recibos do Cirurgião Dentista de 10/12/2007 e de 27/07/2010 (e-fl. 05/08); as declarações do mesmo de 27/07/2010 e de 29/04/2010 (e-fls. 30 e 79/80); e a planilha acompanhada de extratos bancários e cheque nominado ao próprio contribuinte.

Mas o fato é que tal conjunto probatório não alcança a comprovação dos efetivos pagamentos solicitada pela auditoria. Simples recibos não são suficientes para tal objetivo. Declarações civis inter partes não podem ser apostas face à Administração Tributária por falta de previsão legal. No caso de pagamentos efetuados em dinheiro, extratos bancários que demonstrem a realização de saques em datas e valores coincidentes ou aproximados aos pagamentos em questão, podendo também o interessado apresentar outros que julgar convenientes, desde que surtam os devidos efeitos legais. A utilização de dinheiro em espécie, embora não haja nenhum impeditivo legal para que se proceda dessa forma, se revela de difícil comprovação, principalmente perante o Fisco que a exige fundada em documentos, os quais não foram apresentados pelo interessado. A mera possibilidade financeira declarada em DAA não comprova a efetiva transmissão de numerário, apenas aponta a declaração da totalidade dos bens do contribuinte.

Impende, neste momento, a citação da recentíssima Sumula deste Egrégio Conselho, de número 180, auto explicativa para o caso concreto:

**Súmula CARF n.º 180**

**Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021**

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

Acórdãos Precedentes: 9202-007.803, 9202-007.891, 9202-008.004, 9202-008.063, 9202-008.311, 2202-005.320, 2301-006.449, 2301-006.652, 2202-005.318, 2202-005.838, 2401-007.368 e 2401-007.393.

Mantém-se então a glosa indevida relativa à despesa médica com o cirurgião dentista em comento.

Embora insurja-se o contribuinte no sentido de não ter compreendido qual seria o correto ano calendário para apresentação dos comprovantes do pagamento do convênio médico

(Unimed), para comprovação dos valores lançados bastava a juntada ao recurso dos corretos comprovantes apontados pela DRJ que seriam necessários para a comprovação. Como não o fez, também mantida deve ser a glosa relativa a tal quesito.

Indique-se que no Direito Tributário, via de regra, a **responsabilidade** por infrações à legislação fiscal é de **ordem objetiva**, pois independe da vontade do agente ou responsável, e desnecessária a prova contundente pelo Fisco para seu afastamento. Nesse sentido, cite-se o Código Tributário Nacional, que ao tratar da responsabilidade por infrações, determina em seu artigo 136:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (...)

Portanto, a situação tributária do prestador de serviço não influencia a presente lide, o mesmo não se encontra sob esta contenda administrativa, além de estar protegido pelo sigilo fiscal.

A realização de **diligência ou perícia** na espécie é desnecessária. Só se justificaria se fosse necessária a produção de provas ou a coleta de elementos que só então permitissem ao julgador formar livremente sua convicção. Tal providência deve ser indeferida, com base no art. 18 do Decreto 70.235/72, abaixo colacionado, quando a prova do fato for desnecessária em vista de outras provas produzidas além de não se destinar a suprir prova que pode ser produzida pela juntada de documentos pelo próprio interessado, e de não se constituir instrumento para análise da legislação tributária. Os autos devem portanto ser apreciados na forma como se encontram.

Art. 18. 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,( ...)" (ora grifado).

Verifica-se portanto que, apreciados e afastados todos os argumentos apresentados pelo contribuinte, não há motivo para retificação da Decisão *a quo* devidamente proferida.

### **Dispositivo**

Isso posto, voto em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*(documento assinado digitalmente)*

Ricardo Chiavegatto de Lima