



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



**Processo nº** 13982.720324/2011-64  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2201-011.698 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 04 de abril de 2024  
**Recorrente** ROGERIO FORTES ZAMPIERI  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

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 na espécie.

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.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2008

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thiago Alvares Feital - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Francisco Nogueira Guarita, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (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:

Trata-se de Notificação de Lançamento (fls. 05 e ss) em nome do sujeito passivo em epígrafe, decorrente de procedimento de revisão da sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF), em que foram apuradas a(s) seguinte(s) infração(ões):

1. Dedução Indevida de Despesas com Instrução, no valor de R\$ 1.505,64, conforme fl.07;
2. Dedução Indevida de Despesas Médicas, no valor de R\$ 20.500,00 conforme fl. 08.

Inconformado(a) com a exigência, o(a) contribuinte apresentou impugnação, conforme fls. 02/04, em que alega, em síntese, o seguinte:

- o contribuinte não foi devidamente intimado;
- que apresenta documentação comprobatória em relação às despesas médicas declaradas.

Com base no procedimento regulamentado na Instrução Normativa RFB n.º 958, de 15 de julho de 2009, a autoridade lançadora analisou a impugnação apresentada e, através do Termo Circunstanciado de fls. 63/64, confirmado pelo Despacho Decisório de fls. 65, decidiu pela manutenção total da Notificação de Lançamento.

O contribuinte foi cientificado sobre a decisão da revisão de ofício e apresentou manifestação de inconformidade, às fls. 80/86, em que contesta o resultado da revisão de ofício e defende a possibilidade de cobrança de honorários entre os cônjuges.

A decisão de primeira instância manteve o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009

NULIDADE. REQUISITOS ESSENCIAIS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

A fase litigiosa do procedimento administrativo somente se instaura com a impugnação do sujeito passivo ao lançamento já formalizado. Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de cerceamento do direito de defesa e de nulidade do procedimento fiscal.

**DEDUÇÕES. FALTA DE COMPROVAÇÃO.**

Uma vez não comprovadas as deduções informadas pelo contribuinte na declaração de rendimentos, conforme previsão contida na legislação pertinente, há de se manter os respectivos valores.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 17/11/2016, o sujeito passivo interpôs, em 13/12/2016, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que as despesas médicas estão comprovadas nos autos, por documentos que cumprem com os requisitos legais e são hábeis a aferir a prestação dos serviços e efetivo pagamento, além de identificar o beneficiário. Argumenta, ainda, que as presunções contidas na decisão da DRJ, no sentido de que não seria crível que um dos cônjuges pudesse exigir do outro o pagamento pelos serviços prestados, são desprovidas de fundamento legal. Além disso, a decisão recorrida modificou o fundamento eleito para a glosa do crédito, alterando-o da inexistência de recibos válidos para a ausência de comprovação do pagamento.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro(a) Thiago Alvares Feital - Relator(a)

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 com instrução, no valor de R\$ 1.505,64 e com despesas médicas, no valor de R\$ 20.500,00.

Inicialmente, em relação à preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente, verifico que esta não merece prosperar. Ao contrário do que o recorrente argumenta, não houve alteração do fundamento eleito para a glosa das despesas, o que se pode demonstrar da mera leitura do Termo de Intimação Fisca n.º 180/2014 SAFIS/DRF-JOA/SC à fl. 44 dos autos, o qual determina a apresentação de “documentos comprobatórios do **Efetivo Pagamento** dos serviços médicos prestados pelos profissionais abaixo relacionados, conforme recibos e NF apresentados à RFB, juntando cópias de cheques nominativos, ordens de pagamento, extratos de transferência bancária e/ou comprovantes de depósitos bancários, ao respectivo beneficiário, e demais esclarecimentos necessários: CAMILA FAVERO COLOMBI - 004.602.639-86”.

Em relação aos demais pontos invocados na peça recursal, tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023, com a redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 04/06/2017, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

A impugnação é tempestiva e foi apresentada por parte legítima, devendo, pois, ser conhecida.

**Da Preliminar de Nulidade**

Inicialmente, deve ser destacado que a lei restringe a aplicação da nulidade no processo administrativo fiscal apenas às hipóteses de atos e termos lavrados por pessoa incompetente e de despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa (art. 59 do PAF).

O exame dos autos evidencia que não se caracterizou nenhuma das situações arroladas no supracitado dispositivo, inexistindo dúvidas quanto à competência da autoridade lançadora, nem havendo que se falar em preterição do direito de defesa em se tratando de atos administrativos de lançamento. Estes são impugnáveis na forma da legislação em vigor, garantindo-se, assim, a observância dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

A ação fiscal constitui fase de natureza inquisitória, não sendo exigida a intimação do contribuinte para manifestar-se sobre o fim da instrução. Ao sujeito passivo cabe oferecer suas contestações em momento oportuno, quando da impugnação ao lançamento, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972.

Desta forma, não deve ser reconhecida a preliminar de nulidade suscitada, devendo o mérito do lançamento ser analisado.

#### ***Dedução de Despesas Médicas***

De análise aos autos, constata-se que a fiscalização, após a verificação da documentação apresentada, procedeu à glosa de despesas médicas declaradas pelo Contribuinte.

Destaca-se que foram glosadas, inicialmente, por falta de atendimento à intimação e, após a análise realizada em sede de revisão de ofício, pela impossibilidade de dedução de despesa odontológica realizada com cônjuge e pela falta de comprovação do efetivo pagamento, as seguintes despesas declaradas pelo contribuinte:

<b>CPF/CNPJ/NIT</b>	<b>Obs.</b>	<b>Nome do Beneficiário</b>	<b>Código</b>	<b>Valor Pago</b>
004.602.639-86	Tit.	CAMILA FAVERO COLOMBI	10	20.500,00

Com o intuito de comprovar as despesas, o contribuinte reapresentou os documentos já analisados pela Fiscalização, em sede de revisão de ofício.

O contribuinte se limitou a informar que havia apresentado recibos e que não há nenhum impedimento legal para cobrança entre cônjuges de honorários de serviços profissionais.

A Lei nº 9.250, de 1995, prevê, no art. 8º, inciso II, as deduções permitidas na apuração da base de cálculo do imposto, entre as quais figuram as despesas médicas. O § 2º, inciso II, desse mesmo artigo, dispõe que as despesas dedutíveis são aquelas relativas ao próprio tratamento do contribuinte e de seus dependentes.

Cabe destacar que na hipótese em que o contribuinte pleiteia deduções referentes a pagamentos efetuados a título de despesas odontológicas, deve comprovar que realmente efetuou tais pagamentos, para que fiquem caracterizadas tanto a prestação do serviço como a efetividade da despesa passível de dedução.

Nesse sentido, Antônio da Silva Cabral in Processo Administrativo Fiscal, sustenta, à pág. 302, que “a) a autoridade lançadora deve provar ter o sujeito passivo omitido rendimentos; b) cabe ao sujeito passivo provar abatimentos, deduções e isenções”.

Importante frisar que cabe à autoridade fiscal exigir, a seu critério, outros elementos de prova, que não apenas recibos e notas fiscais, caso não fique convencido da efetividade da prestação dos serviços ou do respectivo pagamento. Por sua vez, quando do exame do processo para fins de julgamento, deve o julgador, na busca da verdade material – princípio esse informador do processo administrativo fiscal –, formar o seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente restariam insuficientes, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

Isto porque o julgador administrativo não está adstrito a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo estabelecer sua convicção a partir do

cotejamento de elementos de variada ordem – desde que estejam estes, por óbvio, devidamente juntados ao processo.

A prova definitiva e incontestável da despesa médica é feita com a apresentação de documentos que comprovem a efetividade da prestação do serviço e do pagamento, cabendo salientar que, ao se fazer pagamentos de despesas onde se pleiteará, *a posteriori*, a dedução para fins de cálculo do imposto de renda, o contribuinte tem que se cercar de precauções para a eventualidade de comprovação.

Há de se destacar que o contribuinte não informou, na DIRPF/2008, rendimentos recebidos de pessoas físicas, que poderiam justificar os alegados pagamentos de despesas médicas em espécie. Também não foram apresentados extratos/cheques bancários que dariam azo aos alegados pagamentos de despesas médicas.

As alegações desprovidas de meios de prova que as justifiquem não podem prosperar, visto que é assente em Direito que alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

Acrescente-se que, conforme preceitua o art. 15 do Decreto n.º 70.235, de 1972, a impugnação deve ser formalizada por escrito e instruída com os documentos que fundamentem os argumentos de defesa. Portanto, as alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando esse for o meio pelo qual sejam provados os fatos alegados, não são eficazes.

Acerca do tema, vale transcrever ementas de Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

*“IRPF – DESPESAS MÉDICAS/ODONTOLÓGICAS – GLOSA – Não logrando o contribuinte comprovar através de documentação hábil, a efetivação das despesas médicas/odontológicas, e respectivos pagamentos, lícito é a glosa do valor deduzido a esse título na declaração de rendimentos.” (Ac. 1º CC 104-16830/1999).*

*“IRPF - DEDUÇÕES - DESPESAS MÉDICAS E ODONTOLÓGICAS - COMPROVAÇÃO - O pagamento de despesas médicas, para fins de dedução do Imposto de Renda, não se comprova apenas com a exibição de recibos emitidos por profissionais. Diante de dúvidas quanto à efetividade da prestação dos serviços e/ou dos pagamentos, deve a autoridade administrativa solicitar elementos adicionais de comprovação, sem os quais é legítima a glosa das deduções.” (Acórdão 104-21076, 20/10/2005, QUARTA CÂMARA.)*

*“IRPF -DEDUÇÃO COM DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo ou declaração unilateral, sem a efetiva comprovação da prestação dos serviços e do pagamento correlato.” (Acórdão 102-46489 de 16/09/2004)*

*“IRPF - DESPESAS MÉDICAS - DEDUÇÃO - Inadmissível a dedução de despesas médicas, na declaração de ajuste anual, cujos comprovantes não correspondam a uma efetiva prestação de serviços profissionais, nem comprovado os desembolsos. Tais comprovantes são inaptos a darem suporte à dedução pleiteada. Legítima, portanto, a glosa dos valores correspondentes, por se respaldar em recibo imprestável para o fim a que se propõe.” (Ac. 1º CC 104-16647/1998)*

Assim, com base no Princípio da Livre Convicção na Avaliação da Prova, entendo que os documentos apresentados pelo impugnante não são suficientes para suprir as deficiências apontadas na peça fiscal e comprovar o efetivo pagamento das despesas médicas. Dessa forma, não há reparos a serem efetuados no presente lançamento, devendo permanecer, na íntegra, as infrações apuradas.

[...]

**Conclusão**

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeito a prefacial e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Alvares Feital