



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10166.725946/2017-08  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2002-000.225 – Turma Extraordinária / 2ª Turma  
**Sessão de** 24 de julho de 2018  
**Matéria** IRPF. DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.  
**Recorrente** NAIRA NADJA DE OLIVEIRA ALMEIDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012

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.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2012

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não procedem as argüições de nulidade quando o lançamento atende integralmente aos preceitos legais. 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.

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.  
INOCORRÊNCIA.

Não procedem as alegações de nulidade quando a decisão recorrida enfrentou adequadamente o mérito, sem que se vislumbre qualquer afronta ao direito de defesa do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 10166.725946/2017-08  
Acórdão n.º **2002-000.225**

**S2-C0T2**  
Fl. 112

---

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencido o conselheiro Thiago Duca Amoni, que deu provimento, para afastar a glosa das despesas médicas conforme documentos juntados às e-fls. 40 e 42.

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente e  
Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, Fábila Marcília Ferreira Campêlo, Thiago Duca Amoni e Virgílio Cansino Gil.

## Relatório

### Notificação de lançamento

Trata o presente processo de notificação de lançamento – NL (fls. 20/25), relativa a imposto de renda da pessoa física, pela qual se procedeu a alterações na declaração de ajuste anual da contribuinte acima identificada, relativa ao exercício de 2013. A atuação implicou na alteração do resultado apurado de saldo de imposto a pagar declarado de R\$9.259,53 para saldo de imposto a pagar de R\$12.704,53.

A notificação consigna deduções indevidas de despesas médicas (R\$11.400,00) e de incentivo (R\$310,00).

### Impugnação

Cientificada à contribuinte em 22/5/2017, a NL foi objeto de impugnação, em 19/6/2017, à fl. 2/43 dos autos, na qual o representante da contribuinte contestou parte das glosas de despesas médicas, afirmando ter juntado as provas pertinentes no curso da ação fiscal, além de questionar aspectos do procedimento fiscal. Apontou ainda que caberia ao Fisco diligenciar junto ao profissional ou apresentar provas quanto à falsidade do documento.

A impugnação foi apreciada na 7ª Turma da DRJ/RJO que, por unanimidade, julgou-a improcedente, diante da falta de comprovação do efetivo pagamento das despesas exigido no curso da ação fiscal (fls. 60/68).

### Recurso voluntário

Ciente do acórdão de impugnação em 20/11/2017 (fl. 73), o representante da contribuinte, em 27/11/2017 (fl. 81), apresentou recurso voluntário, às fls. 81/106, no qual apresenta as alegações a seguir sintetizadas.

- a decisão *a quo* seria nula por falta de fundamentação na análise da arguição de nulidade do auto de infração. Diz que a decisão limita-se a transcrever o artigo 11 do Decreto nº 70.235, de 1972, que não teria relação com a nulidade arguida de ausência de fundamentação do ato de intimação para comprovação do pagamento.

- a decisão seria nula ainda por utilizar-se de legislação já revogada. Cita os artigos 368, 376 e 333, inciso I do Código de Processo Civil de 1973, já revogado. Acrescenta que a decisão fala em doutrina citada pelo contribuinte, quando não houve qualquer citação de doutrina em sua impugnação.

- requer a declaração de nulidade da decisão *a quo* uma vez que teve seu direito de defesa preterido, na forma do artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972.

- no mérito, informa que apresentou todos os recibos e comprovantes no curso da ação fiscal, além de todo o seu histórico bancário, que demonstraria a disponibilidade financeira para os pagamentos declarados.

---

- reproduz a motivação da autuação e defende que esses não podem ser alterados em sede de julgamento, sob pena de ofensa à teoria dos motivos determinantes.

- defende que o auto de infração seria nulo, uma vez que a intimação para comprovação do efetivo pagamento e da prestação do serviço só pode ocorrer se for devidamente fundamentada, citando decisão do CARF sobre o tema. No seu caso, diz que não foi apresentada justificativa para tal exigência.

- os recibos preencheriam os requisitos legais, conforme reconhecido na decisão de primeira instância, e sua veracidade não teria sido questionada pela fiscalização. Reproduz ementas de julgados do CARF acerca do tema.

- além dos recibos, apresentou declaração emitida pelo profissional, atestando a realização dos serviços e corroborando as informações dos recibos.

- o fato de o prestador do serviço não ter declarado esses rendimentos não pode modificar a realidade dos fatos, uma vez que os recibos foram apresentados, inexistia nesse ano-calendário a exigência de indicação pelos profissionais do CPF dos tomadores dos serviços e eventual descumprimento de obrigação do prestador do serviço não pode ofender seu direito à dedução, já que efetivamente pagou pelo serviço.

- a exigência de coincidência de datas e valores entre os saques e recibos não é razoável. A análise do extrato indicaria a existência de disponibilidade suficiente para pagamento dos serviços. Os saques superariam em muito o valor do serviço.

Processo distribuído para julgamento em Turma Extraordinária, tendo sido observadas as disposições do artigo 23-B, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, e suas alterações (fl.70).

**Voto**

Conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez -  
Relatora

**Admissibilidade**

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

**Preliminar****Nulidade da Autuação**

A recorrente suscita a nulidade da autuação por entender que caberia à Autoridade Fiscal justificar a exigência de comprovação do efetivo pagamento da despesa médica declarada.

Do exame dos autos, constata-se 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 nº 70.235/1972. Ressalte-se especialmente que a autuação contém o enquadramento legal completo e uma descrição dos fatos clara, permitindo à contribuinte conhecer a infração que lhe está sendo atribuída.

Ademais, a contribuinte pôde impugnar a autuação e, agora, recorrer da decisão *a quo*, garantindo-se plenamente no presente processo o direito ao contraditório e à ampla defesa. As peças de defesa apresentadas demonstram que a contribuinte entendeu perfeitamente as acusações que lhe foram feitas e delas se defendeu com facilidade, garantindo-se assim no presente processo o direito ao contraditório e à ampla defesa.

O argumento da defesa de que o lançamento seria nulo em decorrência de intimação não motivada do Fisco, ainda que verdadeiro, não dá causa a nulidade do lançamento e será analisado como argumento de mérito.

Em face das ponderações acima, a preliminar de nulidade do lançamento não merece acolhida.

**Nulidade da Decisão de Primeira Instância**

A recorrente suscita a nulidade da decisão de primeira instância por dois pontos: primeiro, pela suposta carência de fundamentação no exame da arguição de nulidade

do auto de infração, e, segundo, pela citação de artigos do Código de Processo Civil - CPC - de 1973, já revogado.

Quanto à primeira alegação, vejo que a decisão *a quo* afastou a preliminar sob o mesmo fundamento utilizado na presente decisão: apontando que a questão em si deveria ser abordada na análise do mérito e que a notificação preencheu todos os requisitos da legislação aplicável, não havendo que se cogitar de sua nulidade, como segue:

*Equívoca-se o contribuinte, uma vez que não compete à autoridade fiscal motivar suas intimações e solicitações para comprovação de despesas, como adiante será detalhadamente abordado. Relevante, contudo, o fato de a autoridade fiscal ter feito constar claramente da Complementação da Descrição dos Fatos as razões da glosa, sem que nenhum prejuízo de ordem prática à defesa possa ser verificado, visto ter o interessado elaborado sua argumentação e instruído sua defesa da maneira que entendeu eficiente ao deslinde da lide.*

*Destaca-se, ainda, que o lançamento em foco foi legal e corretamente efetuado. Foi embasado na declaração do contribuinte e nas informações constantes da base de dados da Receita Federal e preencheu todos os requisitos necessários para sua elaboração, não existindo nenhum vício formal ou material que exija sua anulação.*

*Ademais, estando a Notificação de Lançamento em consonância com os requisitos do art. 11 do Decreto nº 70.235/72, e não tendo ocorrido nenhuma das causas apontadas no art. 59 do referido diploma legal, reproduzidos a seguir, não há que se cogitar de nulidade.*

...

*Observo que o fundamento para alegação de nulidade trata, em verdade, de argumento de mérito, o que será analisado adiante.*

*Logo, não restando patente a nulidade apontada, concluo por afastar a preliminar suscitada.*

(destaques acrescidos)

Quanto à citação de dispositivos do já revogado Código de Processo Civil de 1973, observo que os artigos foram citados apenas para reforçar aspectos da legislação tributária. Ou seja, a decisão *a quo* não está amparada nesses dispositivos, não havendo que se cogitar de sua nulidade por esse aspecto.

Ademais, cabe observar que a contribuinte tem assistência de advogado em sua defesa (fl.105) e que o patrono certamente tem conhecimento que os artigos 333, 368 e 376 do antigo Código de Processo Civil encontram-se reproduzidos nos artigos 373, 408 e 415 do CPC em vigor.

Dessa feita, cabe rejeitar a preliminar de nulidade arguida, seja da autuação, seja da decisão de primeira instância.

---

**Mérito**

Em relação às despesas médicas, 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.

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)*

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. 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.

Ao se beneficiar da dedução da despesa em sua Declaração de Ajuste Anual, o contribuinte deve se acautelar na guarda de elementos de provas da efetividade dos pagamentos e dos serviços prestados.

Inexiste qualquer disposição legal que imponha o pagamento sob determinada forma em detrimento do pagamento em espécie, mas, ao optar por pagamento em dinheiro, o sujeito passivo abriu mão da força probatória dos documentos bancários, restando prejudicada a comprovação dos pagamentos.

Acrescente-se que, na ausência de comprovantes bancários, poderia ter juntado prontuários e receituários médicos ou exames realizados, mas a contribuinte nada



apresentou nesse sentido, tendo se limitado a apresentar o recibo de fl.40 e a declaração de fl.42.

Registre-se que no curso da ação fiscal, a recorrente apresentara os extratos bancários, de forma a demonstrar que tinha disponibilidade financeira. Entretanto, tal qual a autoridade autuante e a autoridade julgadora de primeira instância, entendo que a disponibilidade de recursos não se presta a fazer a prova exigida, de comprovação do efetivo pagamento da despesa em discussão.

Importa salientar que não é o Fisco quem precisa provar que as despesas médicas declaradas não existiram, mas o contribuinte quem deve apresentar as devidas comprovações quando solicitado.

Como indicado pela decisão de piso, os recibos constituem declaração particular, com eficácia entre as partes. Em relação a terceiros, comprovam a declaração e não o fato declarado. E o ônus da prova do fato declarado compete ao contribuinte, interessado na prova da sua veracidade. É o que 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.*

(destaques acrescidos)

O Código Civil também aborda a questão da 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 exigem 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.”*

(destaques acrescidos)

Assim, na ausência da comprovação exigida, não há reparos a se fazer à decisão de piso.

Processo nº 10166.725946/2017-08  
Acórdão n.º **2002-000.225**

**S2-C0T2**  
Fl. 120

---

**Conclusão**

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso, rejeitar as preliminares de nulidade arguidas e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez