



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



**Processo nº** 10480.721085/2010-41  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2002-006.710 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 23 de novembro de 2021  
**Recorrente** ELIANE MOURA SOUZA BARBOSA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006

**PRECLUSÃO.**

É vedado ao contribuinte inovar na postulação recursal para incluir alegações que não foram suscitadas na Impugnação.

A prova documental deve ser apresentada juntamente com a Impugnação, precluindo o direito de o interessado fazê-lo em outro momento processual a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, que se refira a fato ou direito superveniente ou que se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, cabendo ao interessado o ônus de comprovar a ocorrência de alguma dessas hipóteses.

**DESPESAS MÉDICAS. EFETIVO PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 180.**

É lícita a exigência de outros elementos de prova além dos recibos das despesas médicas quando a autoridade fiscal não ficar convencida da efetividade da prestação dos serviços ou da materialidade dos respectivos pagamentos.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da matéria preclusa, e, na parte conhecida, negar-lhe provimento. Vencido o conselheiro Thiago Duca Amoni que conheceu integralmente do Recurso e deu-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Monica Renata Mello Ferreira Stoll - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Diogo Cristian Denny, Thiago Duca Amoni, Monica Renata Mello Ferreira Stoll (Presidente).

## Relatório

Reproduzo o bem lançado relatório do acórdão recorrido:

1. Contra o contribuinte acima identificado foi lavrada a Notificação de Lançamento de fls. 30 a 35, na qual é cobrado, relativamente ao ano-calendário de 2005, exercício 2006, o Imposto de Renda Pessoa Física – Suplementar sujeito à multa de ofício no valor de R\$ 3.311,00, acrescidos de juros de mora (calculados até 30/04/2010), perfazendo um crédito tributário total de R\$ 7.271,94.
2. A autoridade tributária expôs na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fl. 32, o motivo que deu ensejo ao lançamento acima:
  - 2.2. Dedução Indevida de Despesas Médicas no valor de R\$ 12.040,00, por falta de comprovação do pagamento.
3. Devidamente cientificado da autuação em 17/05/2010, fl. 36, o contribuinte apresentou, em 04/06/2010, a impugnação de fl. 2 para alegar, em síntese, que:
  - 3.1. *Os pagamentos foram feitos em MOEDA CORRENTE E LEGAL DO BRASIL, numerários, estes, retirados do Banco Real, sucessor do BANDEPE, cheque salário recebido da fonte pagadora Instituto de Recursos Humanos;*
  - 3.2. *Que nos recibos constam os dados exigidos pela SRF. Que o contribuinte não possui dependentes, conseqüentemente os tratamentos foram efetuados pelo contribuinte que consta nos recibos;*
  - 3.2. *Que os beneficiários dos numerários dos recibos solicitam pagamentos em “MOEDA CORRENTE E LEGAL DO BRASIL”.*

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

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

Exercício: 2006

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS.

Somente são dedutíveis, para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física, as despesas médicas realizadas com o contribuinte ou com os dependentes relacionados na declaração de ajuste anual, que forem comprovadas mediante documentação hábil e idônea, nos termos da legislação que rege a matéria.

Serão mantidas as glosas de despesas médicas, quando não apresentados comprovantes da efetividade dos pagamentos e prestação de serviços, a dar validade plena aos recibos. Cabe ao contribuinte, mediante apresentação de meios probatórios consistentes, comprovar a efetividade da despesa médica para afastar a glosa.

Cientificado da decisão de primeira instância, inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, apresentando extratos bancários e reiterando, em apertada síntese, os argumentos deduzidos na impugnação.

## Voto

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os requisitos de admissibilidade, porém, deve ser conhecido parcialmente, conforme abaixo exposto.

#### Preclusão

Em sede de recurso voluntário, o contribuinte, sob o fundamento da busca da verdade material, junta novos documentos (extratos bancários) e pede análise, para fins de afastar a infração.

De acordo com o art. 16 do Decreto 70.235/72, a Impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, não sendo permitido, por conseguinte, que o sujeito passivo inove em seu Recurso Voluntário para incluir razões diversas daquelas anteriormente ventiladas.

Além disso, a prova documental deve ser apresentada juntamente com a Impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, que se refira a fato ou direito superveniente ou que se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, cabendo a ele demonstrar a presença de uma dessas condições, o que não se vislumbra no presente caso.

#### Despesas médicas

Os argumentos apresentados pelo contribuinte já foram enfrentados no acórdão recorrido, motivo pelo qual adoto as razões de decidir daquele julgado, conforme previsto no art. 57, §3º, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, cabendo destacar os seguintes excertos do voto condutor:

5. Em se tratando da dedução a título de despesa médica do titular, glosada na autuação, o Decreto nº 3.000/1999, Regulamento do Imposto de Renda ( RIR/1999), em seu art. 80, assim dispõe:

*Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").*

*§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):*

*I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;*

*II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;*

*III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;*

*IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;*

*V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.*

...

*Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943*

*Art II Poderão ser deduzidas, em cada cédula, as despesas referidas neste capítulo, necessárias à percepção dos rendimentos.*

*§ 1º As deduções permitidas serão as que corresponderem a despesas efetivamente pagas.*

(...)

*§ 3º Todas as deduções estarão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.*

*§ 4º Se forem pedidas deduções exageradas em relação ao rendimento bruto declarado, ou se tais deduções não forem cabíveis, de acordo com o disposto neste capítulo, poderão ser glosadas sem audiência de contribuinte.*

6. O art.8º, inciso II, alínea "b" da Lei 9.250/1995, por sua vez, dispõe que:

*Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:*

*I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;*

*II - das deduções relativas:*

*a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;*

...

7. A impugnante pleiteou em sua DIRPF/2006, fls. 25 a 29, deduções a título de despesas médicas no valor total de R\$ 12.040,00, conforme detalhamento abaixo:

7.1. Dra. Jailda Bezerra da Cunha, R\$ 7.040,00;

7.1.1 Foram acostados ao processo às fls. 8, 10,11, 13, 14, 16 a 19, 21, 23, onze recibos no valor individual de R\$ 640,00, totalizando R\$ 7.040,00, referentes a “atendimento psicológico”, emitidos pela Dra. Jailda Bezerra da Cunha, realizados de janeiro a novembro de 2005. Entretanto, não houve especificação do serviço prestado, nem a indicação do nome do paciente e das datas em que tal serviço teria sido prestado. Ademais, a forma de pagamento não foi informada, não se especificando se o valor foi recebido pelo profissional por meio de cheque ou em espécie, não havendo, portanto, qualquer comprovação da efetividade da prestação dos serviços e do seu pagamento.

7.1.2 Ressalte-se ainda que dois dos onze recibos apresentados foram emitidos em dias não úteis, quais sejam 29/01/2005 (sábado), fl 8, e 26/02/2005 (sábado), fl. 11.

7.2 Dra. Denise Maria Silva da Fonseca, R\$ 5.000,00;

7.2.1 O contribuinte apresentou às fl. 9, 12, 15, 20, 22 e 14 dez recibos no valor individual de R\$ 500,00, totalizando R\$ 5.000,00, emitidos pela Dra. Denise Maria Silva da Fonseca, referentes a “tratamento fisioterápico”. Entretanto, não houve especificação do serviço, nem a indicação do nome do paciente e das datas em que tal serviço teria sido prestado. Ademais, a forma de pagamento não foi informada, não se especificando se o valor foi recebido pelo profissional por meio de cheque ou em espécie, não havendo, portanto, qualquer comprovação da efetividade da prestação dos serviços e do seu pagamento.

7.2.2 Ressalte-se ainda que um dos dez recibos apresentados foi emitido em dia não útil, qual seja 01/10/2005 (sábado), fl. 22.

8. Com relação à comprovação dos pagamentos, a impugnante se limita a informar que *os pagamentos foram feitos em MOEDA CORRENTE E LEGAL DO BRASIL, numerários, estes, retirados do Banco Real*, entretanto não acostou ao processo qualquer documento comprobatório, como extratos bancários, transferência de numerários, etc. Assim, entendo que deve ser mantida a glosa de despesa médica no valor de R\$ 12.040,00.

9. Salientamos que a legislação tributária não dá aos recibos, ainda que venham revestidos de todas as formalidades, valor probante absoluto, não havendo dúvidas de que a efetividade do pagamento a título de despesa médica não se comprova com a mera exibição de recibos, mormente quando os recibos referem-se a serviços prestados de valores que somados se mostram bastante expressivos.

10. Somente são admissíveis, *em tese*, como dedutíveis, as despesas médicas que se apresentarem com a devida comprovação, através de documentos hábeis e idôneos, e que correspondam a serviços efetivamente recebidos e pagos aos prestadores. O simples lançamento na declaração de rendimentos pode ser contestado pela autoridade fiscal.

11. O artigo 73 do RIR 1999 estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, sendo que se desloca para ele o ônus probatório. A inversão legal do ônus da prova do fisco para o contribuinte transfere para o interessado o ônus de comprovação e justificação das deduções e, não o fazendo, deve assumir as conseqüências legais, ou seja, o lançamento de ofício decorrente do não cabimento das deduções por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar implica em trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado.

12. O contribuinte deve ter em conta que o pagamento de despesa médica não envolve apenas ele e o profissional de saúde (*prestador de serviços*), mas também o Fisco - caso haja intenção de se beneficiar da dedução na declaração de rendimentos. Por isso, este deve se acautelar na guarda de outros elementos de prova da efetividade do pagamento e do serviço.

(...)

14. Por fim, destaque-se que, na apreciação dos elementos de prova, é fundamental que estes não só atendam aos requisitos formais previstos na legislação, o que não ocorreu plenamente no presente caso, conforme mencionado acima, como sejam pertinentes e coerentes para a formação da convicção do julgador, tal como permitido no art. 63 do Decreto 7.574/2011, que dispõe:

*Art. 29. Na apreciação das provas, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou de perícias, observado o disposto nos arts. 35 e 36. (grifei)*

15. No caso *sub examine*, além de as informações contidas nos documentos apresentados serem deficitárias em relação aos requisitos formais exigidos na legislação, não estão, os recibos, acompanhados de outros documentos que comprovem a realização dos serviços - tais como, requisições médicas, laudos médicos, exames, fichas de tratamento ou internamento, notas fiscais válidas de hospitais e de tratamentos, entre outros, a depender do caso -, e nem de documentos que comprovem a efetiva transferência do numerário - tais como extratos bancários, com indicação dos cheques compensados ou saques efetuados, guias de transferência bancária, cópias de cheques nominativos ou outros documentos bancários, com datas e valores coincidentes ou, pelo menos, próximos daqueles constantes dos recibos.

16. É nesse sentido que seria bastante dirimente, na formação da livre convicção do julgador, tal como prevista no art. 63 do Decreto 7.574/2011, a apresentação de outros documentos e em especial, da comprovação da efetiva transferência do numerário, o que se materializa, essencialmente, por meio documentos bancários que atestem a transferência com coincidência dos valores nas mesmas datas ou próximas às da emissão dos recibos.

17. Este entendimento, além de amparado no art. 63 do Decreto 7.574/2011, que regulamenta o Procedimento Administrativo Fiscal – PAF, é corroborado pelo art. 73, do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, RIR/1999, que assim dispõe:

*Decreto n.º 3.000/1999*

*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)*

18. Deste dispositivo, depreende-se que podem ser necessários comprovantes complementares àqueles descritos no art. 8º da Lei 9.250, de 26 de dezembro de 1995, nos casos em que são identificados elementos - presentes nos próprios recibos ou até mesmo nas especificações da despesa em si, ou em qualquer outro elemento importante apurado na ação fiscal - que fragilizem os recibos como instrumentos de prova e ponham dúvidas quanto à realização das despesas informadas nos mesmos ou em outras declarações.

Ressalte-se, nesse sentido, a recente Súmula CARF n.º 180, de observação obrigatória por seus conselheiros:

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

#### Conclusão

Por todo o exposto, voto por **conhecer parcialmente** do Recurso Voluntário, não conhecendo da matéria preclusa, e, na parte conhecida, **negar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny