



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



**Processo n°** 10670.720367/2012-56  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 2002-006.101 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 25 de fevereiro de 2021  
**Recorrente** EMILIA RACHEL GUIMARAES SAPORI  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**  
Ano-calendário: 2010

**DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS.**

As despesas com médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física, seja para tratamento do próprio contribuinte, ou de seus dependentes, desde que devidamente comprovadas, conforme artigo 8º da Lei nº 9.250/95 e artigo 80 do Decreto nº 3.000/99 - Regulamento do Imposto de Renda/ (RIR/99).

**DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS.**

Recurso Voluntário, que reprisa os mesmos argumentos da Impugnação, aplica-se o art.57 do RICARF.

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 Thiago Duca Amoni, que lhe deu provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Virgílio Cansino Gil - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (Presidente), Virgílio Cansino Gil, Thiago Duca Amoni e Diogo Cristian Denny.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 113/122) contra decisão de primeira instância (e-fls. 102/109), que julgou improcedente a impugnação do sujeito passivo.

Em razão da riqueza de detalhes, adoto o relatório da r. DRJ, que assim diz:

*Contra o contribuinte em epígrafe foi emitida a Notificação de Lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF, referente ao exercício 2011, por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil da DRF/Montes Claros. O valor apurado do imposto suplementar corresponde a R\$ 4.207,46, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora.*

*O referido lançamento teve origem na constatação da seguinte infração:*

***Dedução Indevida de Despesas Médicas***

*Glosa de dedução de despesas médicas, pleiteada indevidamente pelo contribuinte na Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física. Valor: 16.310,00. Motivo da glosa:*

<b><i>Prestadores</i></b>	<b><i>Vlr. R\$</i></b>
<i>CLINICA HARMONY LTDA</i>	<i>600,00</i>
<i>KARLA VELOSO CAMPOS</i>	<i>800,00</i>
<i>LUCIANA MALDONADOGUIMARAES GON</i>	<i>180,00</i>
<i>MARIA BETANIA DE MORAIS ANDRADE</i>	<i>200,00</i>
<i>EVANIO RODRIGUES CORDEIRO</i>	<i>100,00</i>
<i>ALEX FABIANY DE CARVALHO QUINT</i>	<i>500,00</i>
<i>ALDELUCIA DE CASTRO SOUZA</i>	<i>260,00</i>
<i>CELESTE ALMEIDA SOARES</i>	<i>250,00</i>
<i>ANDREIA LAUGHTON DURANTE ATHAYDE</i>	<i>220,00</i>
<i>ANDREIA LAUGHTON DURANTE ATHAYDE</i>	<i>5.100,00</i>
<i>ANTONIO CARLOS MALDONADO GUIMAR</i>	<i>8.100,00</i>
<b><i>Total</i></b>	<b><i>16.310,00</i></b>

***A DOCUMENTAÇÃO APRESENTADA INSUFICIENTE PARA COMPROVAR A EFETIVA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS PELOS PROFISSIONAIS CITADOS E RESPECTIVOS PAGAMENTOS DOS SUPOSTOS SERVIÇOS, COM RELAÇÃO A CLINICA HARMONY LTDA POR SE TRATAR DE ACUNPULTURA, SEM PREVISÃO LEGAL PARA SUA DEDUÇÃO - COM RELAÇÃO AOS PROFISSIONAIS LIBERAIS APRESENTOU SIMPLES RECIBOS.***

*O enquadramento legal do lançamento encontra-se na referida Notificação.*

*O contribuinte teve ciência do Lançamento em 18/01/2012, conforme documento de fls. 47 e, em 10/02/2012 (fls. 27), apresentou*

*impugnação, em petição de fls. 02 a 10, por meio da qual alegou, resumidamente, o quanto segue:*

*- que impugna apenas R\$ 13.420,00 das despesas médicas glosadas (Andréa Laughton e Antônio Carlos);*

*- que anexa documentação comprobatória do efetivo pagamento das despesas referentes a Andréa Laughton (Clínica dermatológica), que certifica a efetividade das deduções na DIRPF, quitados em cheque nominativos declarados na declaração IRPF ex. 2011 . b. 2010 (doc 09);*

*- que também anexa comprovação da despesa com serviços médicos descritos no prontuário (doc. 10 a 14) autenticado no valor de R\$ 8.100,00, ao Dr. Antônio Carlos, que comprovam a efetividade das deduções e abatimentos conforme declaração do exercício 2011, ano-calendário 2010 (doc. 15 a 16), tudo nos termos da legislação vigente à época;*

*- que, para ser constituído crédito tributário suplementar, deverão ser observados os seguintes elementos: atividade administrativa vinculada (CTN, art 142), ônus da prova da autoridade fiscal (CPC art. 333, I), conteúdo dos decretos restritos ao conteúdo das leis em função das quais sejam emitidos;*

*- que inexistente fato gerador para o presente lançamento.*

*Por fim, solicita que os profissionais sejam intimados a comprovar que receberam da contribuinte por meio de cheque, conforme informado em DMEDS.*

*A contribuinte também transcreve diversas ementas de Acórdãos do CARF sobre a matéria.*

*Em 30/07/2014, o processo foi remetido à DRF de origem para juntada do Dossiê da Malha Fiscal, pois não constava dos autos a intimação que exigiu efetivo pagamento da contribuinte.*

*Como resposta, a DRF/Montes Claros juntou os documentos de fls. 55 a 99 e remeteu os autos, para julgamento, à DRJ/Brasília.*

O resumo da decisão revisanda está condensado na seguinte ementa do julgamento:

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. DESPESA MÉDICA (PARCIAL)**

*Considera-se não impugnada, portanto não litigiosa, a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.*

**DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO. GLOSA MANTIDA.**

*A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual do contribuinte está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, podendo ser exigida a demonstração do efetivo pagamento e da prestação do serviço.*

**DEDUÇÕES. ÔNUS DA PROVA.**

*Havendo dúvidas quanto à regularidade das deduções, o ônus probatório recai sobre o sujeito passivo.*

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.**

*Os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo não produzem efeito no presente julgado porque tais decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário.*

A 6ª Turma da DRJ/BSB julgou improcedente a impugnação, assim concluindo:

(...)

*Diante do exposto e tudo mais que consta dos autos, **VOTO** pela **IMPROCEDÊNCIA** da impugnação, para manter o crédito tributário exigido, a ser acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora, calculados nos termos da legislação vigente.*

*Registre-se que foi feita a transferência do crédito tributário no valor principal de R\$ 516,97, para o processo 10670.720369/2012-45, conforme extrato do processo de fls. 50 e Termo de Transferência de fls. 49.*

Inconformada a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, nos mesmos termos da impugnação.

É o relatório. Passo ao voto.

## **Voto**

Conselheiro Virgílio Cansino Gil, Relator.

Recurso Voluntário aviado a modo e tempo, portanto dele conheço.

A contribuinte foi cientificada em 05/09/2014 (e-fl. 112); Recurso Voluntário protocolado em 20/09/2014 (e-fl. 113), assinado por procurador legalmente constituído (e-fls. 11 e 123).

Irresignada com a r. decisão revisanda que julgou improcedente a impugnação, mantendo o lançamento, a contribuinte maneja recurso próprio, transcrevendo as alegações da impugnação.

Tendo em vista que a recorrente traz basicamente os mesmos argumentos de sua impugnação, reproduzo no presente voto nos termos do art. nº 7, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF(RICARF) aprovado pela portaria MF 343, com redação dada pela Portaria MF nº 329, a decisão de 1ª Instância, com a qual concordo e adoto.

Inicialmente, cumpre observar que não foram objeto de contestação as despesas médicas no montante de R\$ 2.890,00. Essa parte da infração, portanto, será considerada matéria não impugnada nos termos do art. 58 do Decreto 7.574, de 2011.

Registre-se que foi feita a transferência do crédito tributário no valor principal de R\$ 516,97, para o processo 10670.720369/2012-45, conforme extrato do processo de fls. 50 e Termo de Transferência de fls. 49.

Assim, a matéria em litígio é despesa médica no valor de R\$ 13.420,00.

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

De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 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, § 3.º).**

(...)

**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 n.º 9.250, de 1995, art. 8.º, inciso II, alínea “a”).**

**§ 1.º O disposto neste artigo (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8.º, § 2.º):**

**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;**

(...)

[Grifei]

Como se depreende da legislação transcrita acima, a dedução das despesas médicas na Declaração de Imposto de Renda está sujeita à comprovação a critério da Autoridade Lançadora. O primeiro item a ser comprovado pelo contribuinte, segundo expressa disposição legal, é exatamente o pagamento das despesas médicas.

Comumente é aceito, para comprovar o pagamento das despesas médicas, o recibo firmado pelo profissional da área médica, quando o serviço for prestado por pessoa física, ou a Nota Fiscal, se por pessoa jurídica. No entanto, é lícito à autoridade fiscal exigir, a seu critério, outros elementos de provas adicionais, caso não fique convencido da efetividade da prestação dos serviços ou do respectivo pagamento.

No presente caso, foi solicitado à contribuinte que comprovasse o efetivo pagamento das despesas médicas e a efetiva prestação dos serviços, conforme termo de Termo de Intimação de fls. 55/56, com ciência em 02/06/2011, fls. 58.

Em atendimento à intimação, termo de fls. 63/67, no que se trata de comprovação do efetivo pagamento, a contribuinte havia informado, em relação à médica Andréa Laughon, que pagou o tratamento em parte com cheques do Banco do Brasil, numeração de 850283 a 850287, no valor de R\$ 180,00 cada. Além disso, acrescentou que os pagamentos das despesas médicas, como de costume, foram realizados em moeda corrente.

Os recibos referentes às despesas com Andréa Laughon (dermatologista) constam de fls. 87 a 90 estão de acordo com os valores

declarados pela contribuinte. De fato, alguns deles mencionam que o pagamento foi realizado em cheque. Os recibos apresentados em relação às despesas com Antônio Carlos Maldonado (cirurgião plástico) constam em fls. 91 e estão de acordo com os valores declarados pela contribuinte.

**Porém, diante da ausência de comprovação da efetiva prestação do serviço e do efetivo pagamento, as deduções foram glosadas.**

Durante a fase impugnatória, visando comprovar as deduções de despesas médicas glosadas, a contribuinte junta o seguinte:

- declaração da profissional Andréa Laughton a respeito de aplicações a laser e outros procedimentos realizados em Emília e sua filha Bárbara Guimarães (dependente em DIRPF), fls. 19, sendo que consta a informação de que tais procedimentos foram pagos em cheques;

- ficha de paciente emitida pelo cirurgião plástico Antônio Carlos Maldonado Guimarães, pouco legível, em que a contribuinte aparece como paciente que realizaria ato cirúrgico com o médico em 2010, fls. 22/24. A outra ficha anexada, fls. 20/21, se refere a outro ano-calendário.

Muito embora tenha juntado a referida documentação, a contribuinte, mais uma vez, **não apresentou documentos que comprovassem o repasse dos pagamentos aos profissionais.**

Fundamentado o lançamento na falta de comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas, para ter direito às respectivas deduções, não basta à impugnante apresentar recibo/declarações dos prestadores de serviço, mas deve comprovar a relação entre as despesas médicas e o desembolso efetivamente realizado pela contribuinte.

No presente caso, a interessada poderia ter feito a comprovação do pagamento das despesas mediante a apresentação de documentos tais como cheques, saques, transferências e/ou extratos bancários, etc, que fossem capazes de demonstrar o repasse dos valores, mas não o fez.

Em que pese mencione o nº dos cheques utilizados para pagar parte da despesa com a profissional Andréa Laughton, e a médica informe em sua declaração ter recebido da contribuinte por meio de cheques, tais documentos não foram juntados aos autos.

Dessa forma, como não restou comprovado o efetivo pagamento, fica mantido o lançamento.

#### **Ônus da Prova**

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caberá a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943 (*Todas as deduções estarão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora*) estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para a impugnante a obrigação de comprovação e justificação das deduções e, não o fazendo, sofre as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Dessa forma, não é necessário que a autoridade fiscal descaracterize os recibos apresentados pelo contribuinte para exigir que novos elementos probatórios sejam juntados aos autos.

Ademais, é equivocado entender-se que o inciso III do art. 8º da Lei 9.250, de 1995, reproduzido no inciso III do art. 80 do RIR/1999, apenas exige que o recibo tenha o nome, endereço e número do CPF ou CNPJ de quem prestou o serviço. Esta não é a correta interpretação dessa legislação.

A tônica do dispositivo é a especificação e comprovação dos pagamentos, tanto que admite o cheque nominativo como documento comprobatório, por ser prova cabal de transferência de numerários entre pessoas. Porém, mesmo o cheque pode estar sujeito à justificação da efetiva prestação do serviço, quando dúvidas razoáveis acudirem ao fisco, pois essa prestação é o substrato material a dar guarida à dedução, consoante o inciso II do mesmo art. 8º da Lei 9.250, de 1995.

É pertinente aqui transcrever também o disposto no artigo 63 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011:

*Art. 63. 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 (Decreto no 70.235, de 1972, arts. 29 e 18, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).*

[Grifei]

Cabe, portanto, ao beneficiário dos recibos provar que realmente efetuou os pagamentos nos valores constantes nos comprovantes, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado.

Fica mantida a infração.

#### **Julgados Administrativos**

De início, cabe registrar que, via de regra, as decisões administrativas e judiciais estão adstritas às partes do litígio e não são extensíveis a todos.

Relativamente ao julgado administrativo trazidos pelo sujeito passivo, de acordo com o art. 100, II, do Código Tributário Nacional (CTN), tal decisão, mesmo que proferida por órgão colegiado, sem uma lei que lhe atribua eficácia normativa, não constitui norma complementar do Direito Tributário. Por conseguinte, não pode ser estendida genericamente a outros casos, visto que somente se aplica à questão em análise e apenas vincula as partes envolvidas naquele litígio.

Assim determina o inciso II do art. 100 do CTN:

*Art. 100. São **normas complementares** das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos :(...)*

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, **a que a lei atribua eficácia normativa.**(negritou-se)*

A outra hipótese de vinculação de decisões administrativas, não ocorrida nos autos, é a aprovação de súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) por ato do Ministro de Estado da Fazenda, nos termos do art. 75 da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

Assim, dada a ausência de tais determinações, a decisão administrativa mencionada pelo contribuinte é inaplicável ao caso em tela.

#### **Alegação de Inexistência do Fato Gerador**

Não assiste razão ao contribuinte, pois, de acordo com todo o exposto, não restou comprovado o efetivo pagamento das despesas em litígio, razão pela qual a glosa será mantida. Registre-se, ainda, que o enquadramento legal para o lançamento consta da Notificação de Lançamento em fls. 15.

#### **Conclusão**

Diante do exposto e tudo mais que consta dos autos, **VOTO** pela **IMPROCEDÊNCIA** da impugnação, para manter o crédito tributário exigido, a ser acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora, calculados nos termos da legislação vigente.

Registre-se que foi feita a transferência do crédito tributário no valor principal de R\$ 516,97, para o processo 10670.720369/2012-45, conforme extrato do processo de fls. 50 e Termo de Transferência de fls. 49.

Isto posto, e pelo que mais consta dos autos, conheço do Recurso Voluntário, e no mérito nega-se provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Virgílio Cansino Gil