



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10855.720490/2012-17
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-011.118 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 20 de dezembro de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LUIZ ANTONIO ARECO

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

Exercício: 2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos regimentais, mormente quanto à demonstração da alegada divergência jurisprudencial, o Recurso Especial deve ser conhecido.

DEDUÇÃO IRPF. COMPROVAÇÃO DESPESAS MÉDICAS.
SOLICITAÇÃO DE APRESENTAÇÃO DE OUTRAS PROVAS. SÚMULA
CARF Nº 180.

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

Não comprovada a efetividade do serviço, tampouco o pagamento da despesa, há que ser mantida a respectiva glosa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Rizzo, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Régis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Na origem, cuida-se de lançamento para cobrança do Imposto de Renda das Pessoas Físicas em função de glosas de despesas médicas.

A descrição dos fatos encontra-se no corpo do lançamento à fl. 80/81.

Impugnado o lançamento às fls. 2/19, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília/DF julgou-o procedente às fls. 90/98.

Por sua vez, a 2ª Turma Extraordinária desta Seção deu provimento ao recurso voluntário de fls. 105/127, por meio do acórdão 2002-006.071 – fls. 132/138.

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial às fls. 140/147, pugnando, ao final, pelo restabelecimento integral do lançamento.

Em **8/7/21** - às fls. 151/154 - foi dado seguimento ao recurso, para que fosse rediscutida a matéria **“critério de comprovação de despesas médicas”**.

Cientificado do acórdão de recurso voluntário, do REsp da União e do despacho que lhe dera seguimento às fls. 156/157 em 18/8/21, o sujeito passivo apresentou contrarrazões tempestivas em 31/8/21, por meio das quais, ao final, sustentou o não conhecimento do recurso – fls. 160/56278/283.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

A Fazenda Nacional tomou ciência (*presumida*) do acórdão de recurso voluntário em 25/4/21 (processo movimentado em 26/3/21 (fl. 139) e apresentou seu recurso tempestivamente em 7/4/21, consoante se denota de fl. 262. Havendo questionamento em contrarrazões, passo à análise do conhecimento mais a frente.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria **“critério de dedução de despesa médica”**.

O acórdão de recurso voluntário foi assim ementado, naquilo que interessa ao caso:

DEDUÇÃO INDEVIDA -DESPESA MÉDICA - DOCUMENTAÇÃO HÁBIL

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).

Sua decisão se deu no seguinte sentido:

Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para restabelecer a dedução de despesas médicas de R\$ 19.000,00, vencidos os conselheiros Diogo Cristian Denny e Mônica Renata Mello Ferreira Stoll que lhe negaram provimento.

Do conhecimento.

No caso em tela, sustenta a recorrente que os documentos acostados aos autos não fariam prova da despesa e que, com isso, a Fiscalização poderia exigir do sujeito passivo a comprovação da efetividade do seu pagamento. Indicou os acórdãos de nº **9202-005.461 e 2101-001.457** como representativos do dissenso jurisprudencial a ser dirimido por este colegiado.

De sua vez alegou a recorrida que o colegiado *a quo* deu provimento ao seu recurso após a análise das provas dos autos, sendo que, com isso, não seria possível o reexame do acervo probatório nesta instância recursal. Já no mérito, insistiu na idoneidade dos documentos, que seriam aqueles exigidos pela lei.

Pois bem. Posto o cenário, vamos aos casos.

Aqui, a Fiscalização após discorrer sobre os documentos apresentados e as circunstâncias do caso, que se repetiram em outros exercícios, houve por bem intimar o sujeito passivo a comprovar a efetiva prestação dos serviços, bem como seu efetivo pagamento. O não atendimento a essa intimação deu ensejo às glosas então promovidas.

Examinando-se a decisão recorrida é de se notar que o colegiado *a quo* firmou o entendimento de que uma vez apresentados os recibos pelo sujeito passivo, desde que satisfaçam os requisitos legais, não poderia o fisco exigir-lhe a comprovação da efetividade dos pagamentos, já que a legislação conferiria essa possibilidade ao próprio declarante, quando não estivesse de posse daqueles documentos. Veja-se fragmento do voto condutor:

O trecho em destaque é claro quanto a idoneidade de recibos e notas fiscais, desde que preenchidos os requisitos legais, como meios de comprovação da prestação de serviço de saúde tomado pelo contribuinte e capaz de ensejar a dedução da despesa do montante de IRPF devido, quando da apresentação de sua DAA.

O dispositivo em comento vai além, permitindo ainda que, caso o contribuinte tomador do serviço, por qualquer motivo, não possua o recibo emitido pelo profissional, a comprovação do pagamento seja feita por cheque nominativo ou extratos de conta vinculados a alguma instituição financeira.

Assim, como fonte primária da comprovação da despesa temos o recibo e a nota fiscal emitidos pelo prestador de serviço, desde que atendidos os requisitos legais. Na falta destes, **pode**, o contribuinte, valer-se de outros meios de prova. Ademais, o Fisco tem a sua disposição outros instrumentos para realizar o cruzamento de dados das partes contratantes, devendo prevalecer a boa-fé do contribuinte.

Partindo para o paradigma de nº **9202-005.461**, o cotejo de seu inteiro teor com o recorrido, de fato evidencia a divergência jurisprudencial, que não recai sobre o juízo de valor dos julgadores na valoração das provas apresentadas.

Lá, assentou aquele colegiado que:

Portanto, em vista do exposto, podemos concluir que a dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, sim, condicionada ao preenchimento de alguns requisitos legais: (a) a prestação de serviço tendo como beneficiário o declarante ou seu dependente, e (b) que o pagamento tenha se realizado pelo próprio contribuinte.

Todavia, havendo qualquer dúvida em um desses requisitos, é não só direito **mas também dever** da Fiscalização exigir provas adicionais ou da efetividade do serviço, e/ou do beneficiário deste e/ou do pagamento efetuado. E é dever do contribuinte apresentar comprovação ou justificação idônea no caso de tal exigência, sob pena de ter suas deduções não admitidas pela autoridade fiscal. Entendo que a conclusão acima esteja alicerçada no art. 73 do RIR/99, já transcrito.

Note-se do recorte acima que o colegiado paradigmático admitiu a possibilidade de o Fisco exigir do contribuinte provas adicionais ou da efetividade do serviço, e/ou do

beneficiário deste e/ou do pagamento efetuado nas hipóteses em que ele, Fisco, tiver dúvida acerca de algum dos requisitos que autorizam a dedução da pretensa despesa.

A divergência, assim sendo, não se estabeleceu em relação à análise do conjunto probatório, mas sim no que tange ao critério adotado para a aceitação das despesas em casos similares.

Aqui, entendeu-se que uma vez preenchidos os requisitos legais no tocante aos recibos apresentados, não poderia o fisco exigir provas adicionais do sujeito passivo; Lá, assentou-se que, em havendo dúvida por parte do Fisco, este poderia exigir do contribuinte elementos outros que reafirmassem aquilo que se pretendeu comprovar por meio dos recibos anteriormente apresentados.

Nessa perspectiva, uma vez demonstrada a divergência, encaminho por conhecer do recurso.

Do mérito.

Quanto ao mérito, convém destacar, de plano, que a discussão acerca da possibilidade de se solicitar a apresentação de documentos outros que não apenas os meros recibos encontra-se superada com a edição da Súmula CARF nº 180. *Verbis*:

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

Antes de adentrarmos ao caso dos autos, faço consignar que foram ainda distribuídos a este relator os processos de nº **10855.720492/2012-06** e **10855.720491/2012-53**, em nome do mesmo contribuinte e que tratam da mesma matéria, mas em diferentes exercícios.

Com isso, no intuito de contextualizar a utilização dessas despesas, bem como evidenciar o que foi asseverado pelo autuante, a diante mencionado, o quadro a seguir englobará as despesas em discussão nos três processos.

processo	exercício	profissional	especialidade	valor	fls.	declaração profissional - fl.
10855.720490/2012-17	2008	Rita de Cássia D Franco	psicóloga	4.000,00	39/40	27
10855.720490/2012-17	2008	Fabiana Aline da S Benas	fisioterapeuta	8.000,00	41/46	28/29
10855.720490/2012-17	2008	Bruna Cristina Fogaça	dentista	7.000,00	47/48	30
10855.720491/2012-53	2009	Fabiana Aline da S Benas	fisioterapeuta	7.500,00	44/49	34
10855.720491/2012-53	2009	Bruna Cristina Fogaça	dentista	8.000,00	42/43	35
10855.720492/2012-06	2010	Fabíola de Fatima Cardoso	dentista	10.000,00	45	54/55
10855.720492/2012-06	2010	Fabiana Aline da S Benas	fisioterapeuta	12.300,00	45/48	52/53

Voltando ao lançamento, percebe-se que o Fisco glosou despesas médicas com três profissionais ao longo de 2007, que corresponderam à aproximadamente 77% de suas despesas médicas no período.

Cumpra destacar que o fiscalizado foi intimado a comprovar os dispêndios relativos às despesas médicas com referidos profissionais, consoante se observa de fl. 33, nos seguintes termos:

[...]

Para as despesas médicas declaradas como segue:

025.335.778-04 Tit. RITA DE CASSIA D. FRANCO 10 4.000,00 0,00

308.330.638-55 Tit. FABIANA ALINE DA SILVEIRA 10 8.000,00 0,00

217.648.278-64 Tit. BRUNA C. FOGACA 10 7.000,00 0,00

Comprovação do tratamento com identificação do paciente:

- Documentação comprobatória hábil e idônea dos tratamentos em despesas médicas informadas em sua DIRPF: prontuário do paciente/odontograma raios x.

-Comprovação do efetivo pagamento:

- Comprovar o **efetivo pagamento** dos serviços profissionais/hospitalares/planos de saúde, apresentando cópia dos cheques, ordens de pagamento, transferências bancárias, extratos bancários que registrem tais operações, coincidentes em data e valores com as prestações dos serviços para comprovar de maneira clara, objetiva e conclusiva o pagamento da despesa declarada.

Em resposta, o sujeito passivo encaminhou documentos que nomeou “relatório de atendimento prestado”.

Com efeito, não atendida a intimação, a Fiscalização promoveu à glosa desses valores e assim fundamentou o lançamento:

- Ausência da informação do endereço do local onde teriam sido prestados os serviços em relação a todos os recibos; e
- Não apresentação da documentação comprobatória dos tratamentos por meio de prontuários do paciente, odontograma, raio-x, etc. e do efetivo pagamento desses serviços, mediante a apresentação de cópia de cheques, ordens de pagamento, transferências bancárias, comprovantes de saques coincidentes em datas e valores com a prestação dos serviços, entre outros.

Ao final, ainda chamou a atenção para a incomum não apresentação de qualquer prontuário de tratamento em relação ao gastos com dentistas, que somaram R\$ 37.000,00 em quatro anos, e que seria obrigatório para esses profissionais, como determinaria o CRO; destacou ainda, o fato de a eventual comprovação da efetividade desses dispêndios não representar tarefa complexa para o sujeito passivo, já que possui como únicas fontes declaradas o Comando da Marinha e a Prefeitura de Sorocaba, sugerindo que seus rendimentos teriam sido depositados em conta.

Verificando-se as DIRPF do período, pode-se notar que o recorrente – militar reformado – tem como fontes pagadoras ao menos as seguintes pessoas jurídicas: Comando da Marinha e a Prefeitura de Sorocaba. E, mesmo com a declaração dessas despesas, apurara Imposto a Pagar em sua DAA.

Pois bem.

O ponto nevrálgico resume-se, pode-se assim dizer, quanto à necessidade, ou não, de o contribuinte, uma vez intimado, comprovar a transferência do numerário em função das despesas das quais pretendeu se valer por meio de recibos apresentados à Fiscalização.

A base legal para dedução de despesas dessa natureza é a alínea "a" do inciso II do artigo 8º da Lei 9.250/95, que assim estabelece:

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; (destaquei)

§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

(...)

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 Geral de Contribuintes CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

Veja-se, não basta que tenha eventualmente havido a despesa, melhor dizendo, a prestação do serviço ao declarante ou a seu dependente declarado em sua DIRPF. É imprescindível que tenha sido efetivamente PAGA pelo contribuinte.

De início, poder-se-ia até dizer que a despesa reputa-se comprovada por meio da indicação do nome, endereço e nº do CPF de quem recebeu o pagamento. Todavia, penso que o dispositivo acima presta-se a determinar os limites dos valores que poderiam ser aproveitados como dedução e não que uma vez lá declarados, seriam suficientes a comprovar a despesa alegadamente incorrida e paga pelo sujeito passivo, como se extrai da combinação com o artigo 73 do RIR/99. Em outras palavras, os recibos funcionam como início de prova a respaldar o intendo do contribuinte.

Da leitura do dispositivo encimado, infere-se que não basta que haja um pagamento a determinada pessoa, há de se comprovar a natureza da despesas e/ou motivo que deu azo a tal pagamento; da mesma forma, não basta que haja a prestação de serviço descrita e inicialmente evidenciada por meio da indicação do nome, endereço e CPF do profissional que prestou o serviço, há de se comprovar seu efetivo pagamento por parte do contribuinte.

Assim, penso que há de se comprovar, quando intimado, o pagamento de despesas dessa natureza, aí entendida a transferência do numerário pelo contribuinte àquele que teria prestado o serviço cuja despesa é dedutível para fins de apuração do IR, sobretudo **quando o Fisco, a seu juízo**, evidencia a necessidade de que assim seja feito, em função, por exemplo, da ocupação do contribuinte (em regra, profissionais liberais), valores envolvidos (em geral, abaixo do limite de isenção por emitente dos recibos), expressividade das despesas médicas em comparação aos rendimentos tributáveis declarados, tipo das despesas médicas envolvidas (a rigor, com fisioterapeutas, fonoaudiólogos, psicólogos, dentistas, via de regra não cobertos por planos de saúde), alíquota efetiva do imposto substancialmente inferior quando comparada com a alíquota da tabela progressiva em que se encontra o respectivo rendimento, nenhum ou muito pouco IR retido na fonte, o que faz com que o contribuinte apure, em regra, valor a pagar em sua DIRPF, seguidas informações, em regra bastante incomum, de *“dinheiro em caixa/dinheiro em espécie”* na Declaração de Bens e Direitos, dentre outros.

Tenho entendido que esse juízo, quanto à necessidade de se solicitar elementos adicionais ao fiscalizado, compete exclusivamente ao Fisco, que tem seu trabalho de seleção de contribuintes, ou mesmo na revisão parametrizada, pautado, a rigor, nos princípios do interesse público, da impessoalidade, da imparcialidade, da finalidade e da razoabilidade, dentre outros.

Em outras palavras, não são todos os contribuintes intimados a comprovar suas despesas médicas declaradas, mas aqueles que em função de determinados critérios de seleção merecem ser olhados mais de perto, seja para correção de eventual equívoco, seja para homologar a atividade do contribuinte, seja ainda para lhe impor o cumprimento da obrigação principal.

Registre-se aqui que a alegação de que teria efetuado os pagamentos em dinheiro, não afasta do autuado o dever de se promover, ao menos, o início de prova do que se alega, a

exemplo da apresentação de extratos bancários que evidencie o saque em espécie em data próxima anterior e em valor que comporte a despesa cujo pagamento pretende comprovar.

Não é por outro motivo que o artigo 73 do Decreto 3.000/99 estabelece que "*todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora*".

Da mesma forma, penso que eventual declaração posterior, firmada pelo próprio profissional que emitira o recibo já apresentado, no intuito apenas de ratificar a informação que dele constou, não possui força probatória suficiente para dispensar a apresentação dos elementos adicionais requisitados pela autoridade fiscal.

Assim sendo, uma vez não atendida a intimação fiscal, no sentido de que fosse comprovado o desembolso para pagamento das despesas com aqueles profissionais, tenho que a manutenção do lançamento, quanto a esse ponto, é um imperativo.

Frente ao exposto, voto por CONHECER do recurso para DAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti