



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



**Processo nº** 10930.005284/2010-63  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2003-004.180 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 29 de setembro de 2022  
**Recorrente** OSVALDO COUTINHO FILHO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

**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 elementos adicionais aos recibos. Súmula CARF nº180.

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 Wilderson Botto (relator), que dava provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez.

(documento assinado digitalmente)

Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez – Presidente e Redatora

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente), Ricardo Chiavegatto de Lima e Wilderson Botto.

## **Relatório**

Trata-se o presente processo de exigência de IRPF, referente ao ano-calendário de 2007, exercício de 2008, no valor de R\$ 7.634,34, já acrescido de multa de ofício e juros de mora, em razão da **dedução indevida de despesas médicas**, no valor de R\$ 15.050,00, por falta de comprovação do efetivo pagamento, importando na apuração do imposto suplementar no valor de R\$ 3.804,43 (fls. 39/43).

Cientificado do lançamento, o contribuinte, apresentou impugnação (fls. 2/7), alegando, em breve síntese, que:

- os recibos emitidos refletem a realidade fática, tendo em vista que todos os serviços ali mensurados foram efetivamente prestados;
- basta a emissão de recibo por profissional da área de saúde ou odontológica, devidamente assinado e provado em declaração de imposto sobre a renda do profissional, para que tenha condições de ensejar o dedução de imposto sobre a renda do contribuinte, como no caso em tela;
- outro ponto indispensável diz respeito aos preços praticados pelos profissionais liberais, que são livres, sendo que cada profissional faz o seu preço em função de sua especialização, do seu conhecimento e resultados produzidos;
- ficar levantando hipóteses baseadas em tonalidade da escrita, dados gerais, preço do serviço, se o serviço foi realmente pago ou realizado, sem nenhuma prova, ao invés de fiscalizar quem fornece os recibos, vai contra os princípios da moralidade da administração pública, em desconformidade com a Lei. 9.784/99;
- o ônus da prova cabe à fiscalização, conforme jurisprudência administrativa que transcreve.

Requer, ao final, seja declarada a nulidade de pleno direito do lançamento lavrado.

Ao apreciar o feito, a DRJ/CTA (fls. 51/56), por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo-se incólume o crédito tributário exigido.

A decisão recorrida encontra-se assim ementada:

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

Ano-calendário: 2007

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO.

A dedução das despesas médicas limita-se a pagamentos especificados e comprovados mediante documentação hábil e idônea.

Cientificado da decisão, em 29/08/2013 (fls. 59), o contribuinte, em 23/09/2013, interpôs recurso voluntário (fls. 61/68), repisando as alegações da peça impugnatória, no sentido de que as despesas realizadas se encontram devidamente comprovadas, por meio dos documentos acostados aos autos, cuja inidoneidade compete à fiscalização demonstrar, diligenciando junto aos profissionais liberais contratados. Cita jurisprudência administrativa. Requer, ao final, a nulidade da autuação e inexigibilidade do crédito tributário lançado.

Instrui a peça recursal com o documento de fls. 69.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Wilderson Botto - Relator.

### **Admissibilidade**

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

### **Preliminares**

Não foram alegadas questões preliminares no presente recurso.

## Mérito

### Da glosa mantida sobre as despesas médicas declaradas:

Insurge-se, o Recorrente, contra a decisão proferida pela DRJ/FOR, que manteve o lançamento, em face da glosa das despesas médicas pagas aos profissionais Raphael Alves Moreira (R\$ 5.200,00) e Caroline Bombardi Freitas Alves (R\$ 9.850,00), **por falta da comprovação do efetivo pagamento**, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, no sentido do acatamento das aludidas despesas declaradas.

Inicialmente, vale salientar que a autoridade fiscal requereu as justificativas sobre as despesas médicas declaradas. Vale salientar, que o art. 73, caput e § 1º do RIR/99, por si só, autoriza expressamente ao Fisco, para formar sua convicção, solicitar documentos subsidiários aos recibos, para efeito de confirmá-los, no que tange aos tratamentos e **os efetivos pagamentos, especialmente nos casos em que as despesas sejam consideradas elevadas.**

A própria lei estabelece a quem cabe provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-lei nº 5.844/43, por seu turno, reza que o sujeito passivo pode ser intimado a promover a devida justificção ou comprovação, imputando-lhe o ônus probatório. Mesmo que a norma possa parecer, ao menos em tese, discricionária, deixando ao sabor do Fisco a iniciativa, e este assim procede quando está albergado em indícios razoáveis de ocorrência de irregularidades nas deduções, **mesmo porque o ônus probatório implica trazer elementos que afastem eventuais dúvidas sobre o fato imputado.**

Pois bem. Feito o registro acima, e após análise dos autos, entendo que a pretensão recursal merece prosperar, porquanto o Recorrente, ainda em sede de impugnação, se desincumbiu do ônus que lhe competia.

Não se discute que é responsabilidade do beneficiário do recibo comprovar que realmente efetuou o pagamento do valor nele constante, bem como fazer prova da respectiva realização dos aludidos serviços contratados, quando for intimado pela fiscalização a fazê-lo, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, calhando aqui a interpretação literal dos arts. 73, 80, § 1º, II e III do RIR/99.

Por seu turno, o art. 80, § 1º, III do RIR/99, é claro ao prescrever que os pagamentos com despesas médicas devem ser comprovados por meio de documentos *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*".

Cita-se ainda, que a própria RFB editou a IN RFB nº 1.500, de 29/10/2014, dispondo em seu art. 97, caput, que as deduções de despesas médicas devem ser comprovadas por documentos fiscais **ou outros documentos hábeis e idôneos que contenham, no mínimo, as informações ali discriminadas.**

Ora, a própria legislação tributária permite que a comprovação dos dispêndios se dê por meio de documentos hábeis e idôneos (dentre os quais, v.g., declarações e outros documentos equivalentes que atendam às formalidades), não se restringindo em caráter exauriente a documentos alusivos à transações e transferência de numerário via transações bancárias, cópias de extratos, cheques, comprovantes de saques etc.

Assim, tenho me posicionado, com base na interpretação literal da legislação de regência, que a declaração emitida pelo profissional em complemento aos recibos por ele anteriormente fornecidos, deve ser considerado como documento idôneo e complementar para fins de comprovação das deduções realizadas, sobretudo por ser este (o profissional) o maior interessado na quitação pelos serviços por ele prestados.

Alia-se ao fato de que, no caso dos autos, não há sumula administrativa de documentação tributariamente ineficaz em relação aos profissionais contratadas, e muito menos houve declaração de inidoneidade dos recibos anteriormente apresentados, os quais, diga-se de passagem, foram apenas e tão somente considerados imprestáveis, por si só, para a comprovação efetiva dos dispêndios, à juízo da autoridade lançadora.

Neste contexto, tenho que as declarações emitidas pelos profissionais Raphael Alves Moreira e Caroline Bombardi Freitas Alves (fls. 14/15), aliado aos recibos por eles anteriormente fornecidos (fls. 18/27), além de conterem todos os requisitos exigidos pela legislação de regência (art 80, § 1º, III do RIR/99), apontam e comprovam a ocorrência dos tratamentos odontológicos submetidos pelo Recorrente e sua esposa/dependente declarada, bem como os pagamentos realizados, restando, ao meu sentir, suprido o vício apontado no que tange à **comprovação dos dispêndios**, razão pela qual, me convencendo da verossimilhança das alegações recursais e respaldado no conjunto probatório produzido, afastado a glosa sobre as aludidas despesas e torno insubsistente o crédito tributário apurado.

Não obstante, cabe ainda salientar que o Recorrente declarou na DAA/2008 ter possuído “63 – Dinheiro em espécie em poder do contribuinte - Brasil - situação em 31/12/2006 e 31/12/2007” - R\$ 28.000,00 e 25.000,00”, o que representa prova de mais uma fonte de disponibilidade financeira em espécie com lastro suficiente para arcar com as despesas realizadas no decorrer do ano-calendário de 2007, informação de tal relevância que não mereceu acurada manifestação fiscal, quedando-se silente neste ponto a autoridade lançadora, limitando-se em requerer exclusivamente a comprovação individualizada dos pagamentos, os quais, no particular, podem ser atestados pelos recibos e declarações apresentadas.

Portanto, levando-se em conta que o **ônus da prova se deslocou ao Fisco**, e diante da ausência de razões em contrário – diga-se, de passagem, corroborando e reforçando os recibos emitidos pelos prestadores de serviços contratados (fls. 1/27), merece acolhida as informações contidas na Declaração de Bens e Direitos da DAA/2008 (fls. 29/35), presumindo-se também que a DAA tenha sido apresentada tempestivamente.

### Conclusão

Ante o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao presente recurso, para restabelecer a dedução das despesas médicas, no valor de R\$ 15.050,00, na base de cálculo do imposto de renda.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto

## Voto Vencedor

Conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Redatora designada

Com a devida vênia, dirijo do i. relator quanto à possibilidade de restabelecimento das despesas informadas com profissionais Raphael Alves Moreira e Caroline Bombardi Freitas Alves somente à vista de declaração e recibos emitidos por eles. Importante frisar que a autuação se deu pela falta de comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas e a decisão recorrida ratificou a necessidade dessa prova.

Como esclarecido pelo relator, 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 e da prestação do serviço. Sobre o assunto, foi inclusive editada a Súmula CARF n.º 180:

### **Súmula CARF n.º 180**

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

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 n.º9202-005.323, 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 n.º9202-005.461, de 24/5/2017)

#### **IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS E DO CORRESPONDENTE PAGAMENTO.**

A Lei n.º 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 n.º 9.250/95, a efetiva prestação de serviços e o correspondente pagamento.

(Acórdão n.º 2401-004.122, de 16/2/2016)

Assim, 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, como forma de cumprir sua atribuição legal de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes.

Se, por um lado, a legislação tributária concede ao contribuinte, por ocasião da declaração anual de ajuste, a possibilidade de deduzir da base de cálculo do imposto de renda os pagamentos de despesas médicas próprias e dos dependentes, incorridos durante o ano calendário, por outro, exige que o contribuinte, quando intimado pelo Fisco, apresente as provas exigidas. O ônus da prova é do contribuinte, que é quem se beneficia da redução da base de cálculo do imposto.

No caso, a autoridade fiscal exigiu a comprovação do efetivo pagamento da despesa médica e, nesse sentido, entendo que a declaração e os recibos emitidos pelas profissionais não fazem essa prova, consubstanciando-se em documentos particulares, que têm eficácia entre as partes. Em relação a terceiros, comprovam a declaração e não o fato declarado (artigo 408 do Código de Processo Civil e artigo 219 Código Civil).

O fato de o contribuinte ter disponibilidade financeira não o socorre, uma vez que não é possível estabelecer a correspondência entre esses recursos e cada uma das despesas, como exigido no curso da ação fiscal.

Lembro que, na análise das provas apresentadas, o julgador é livre para formar sua convicção, na forma do artigo 29 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Por fim, é de se ver que a exigência da comprovação da efetividade do pagamento não conflita com a presunção de boa-fé do contribuinte, porquanto não se cogita, naquele momento, da existência de má-fé na conduta do fiscalizado, mediante a prática de atos de falsidade, o que levaria à aplicação de penalidade majorada.

Dessa feita, diante da ausência de provas quanto ao efetivo pagamento da despesa, não há reparos a se fazer à decisão recorrida.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez