



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



**Processo nº** 13863.720159/2013-69  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2002-007.876 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 24 de agosto de 2023  
**Recorrente** IVAN APARECIDO DE SOUZA SALES  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

**DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.**

Quando devidamente comprovados 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 efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o conselheiro Marcelo de Sousa Sateles, que negou provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Thiago Alvares Feital.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo de Sousa Sateles - Presidente e Relator(a)

(documento assinado digitalmente)

Thiago Alvares Feital – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Freitas de Souza Costa, Thiago Alvares Feital, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente).

## **Relatório**

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Contra o contribuinte, acima identificado, foi lavrada Notificação de Lançamento – Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, fls. 05/10, relativo ao ano-calendário de 2009, exercício de 2010, para formalização de exigência e cobrança do imposto suplementar no valor de R\$ 4.964,76, multa de ofício de R\$ 3.723,57 e juros de mora de R\$ 1.447,22.

A infração apurada pela Fiscalização, relatada na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 09/10 foi dedução indevida de despesas médicas no valor de R\$ 21.000,00 – falta de comprovação do efetivo pagamento da despesa médica, conforme solicitado em intimação, conforme abaixo:

#### Dedução Indevida de Despesas Médicas.

Glosa do valor de R\$ \*\*\*\*\*21.000,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução, conforme abaixo discriminado.

Seq.	CPF/CNPJ	Nome / Nome Empresarial	Cod.	Declarado	Reembolsado	Alterado
01	096.111.718-46	JACQUELINE DE LUCAS CURY	010	10.000,00	0,00	0,00
02	363.370.818-97	INGRID WEISSEMBERG BATISTA	010	11.000,00	0,00	0,00

#### Folha de Continuação da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal

Glosada, parcialmente, a dedução efetuada, tendo em vista os documentos apresentados pelo contribuinte, em face da não comprovação, nos termos exigidos em intimação, da efetividade da prestação do serviço, assim como pela não comprovação do desembolso dos valores declarados como pagos à Jaqueline de Lucas Cury e à Ingrid WeisseMBERG Batista, documentos estes que foram exigidos na forma do disposto no art. 11, § 3º e § 4º, do Decreto-Lei 5.844/43, e nos arts. 73 e 80, incisos II e III do § 1º, ambos do RIR/99.

Os dispositivos legais infringidos e a penalidade aplicável encontram-se detalhados às fls. 07/10.

Inconformado com a exigência, a qual tomou ciência em 23/05/2013, fl. 50, o contribuinte apresentou impugnação em 14/06/2013, fl. 02, com as alegações abaixo:

“(…)

#### I - OS FATOS

O requerente foi notificado da glosa de dedução de despesas médicas referente aos pagamentos declarados a Jaqueline de Lucas Cury, CPF n.º 096.111.718-46, no montante de R\$ 10.000,00, e INGRID WEISSEMBERG BATISTA, CPF n.º 363.370.818-97, no montante de R\$ 11.000,00, por não haver comprovado, nos termos exigidos em intimação, a efetividade da prestação do serviço, assim como pela não comprovação do desembolso dos valores declarados como pagos.

#### II - O DIREITO

Protesta o requerente pela ocorrência da efetividade da prestação dos serviços, bem como pelo desembolso dos valores pagos, conforme provará adiante.

Os documentos acostados a presente, quais sejam, imagens do exame de ultrassonografia realizadas em 09/09/2009 pelo Hospital Regional do Vale do Ribeira (doe. 1) e, Laudo de conclusão médica firmado pela Dra. Maria Cristina Medawar em 09/09/2009 (doe. 2), comprovam que o requerente foi acometido de **Tendinopatia aguda, bursite**, moléstia que o incomodava há mais de ano e que, diga-se, o atormenta até os dias de hoje, (does. 3 a 5), anexados.

O Relatório Fisioterapêutico, elaborado pela Dra. INGRID WEISSEMBERG BATISTA (doe. 6) não deixa dúvidas do quadro clínico doente do requerente, dos incômodos e sofrimentos com dores que prejudicaram a sua vida profissional, familiar, social, agravado ainda mais pelo diagnóstico de Hepatite C (doe. 7), quadro que levou o paciente ao estado de depressão, obrigando-o a procurar os serviços profissionais da psicóloga Jacqueline Cury (doe. 8).

As declarações firmadas pelas profissionais, Dra. Ingrid Weisemberg Batista (doe. 9) e Dra. Jacqueline Cury (doe. 8), são bastante elucidativas da saúde frágil do requerente, e não deixam dúvidas de que houve a efetividade das prestações de serviços, e que tais serviços foram regularmente remunerados e tais rendimentos tributados em suas respectivas declarações de rendimentos - pessoa física, com base nos recibos emitidos (does. 10/20), que se apresentam idôneos e por si só passíveis de serem abatidos dos rendimentos tributáveis do requerente.

Deve-se esclarecer que o recibo (doe. 10) engloba os valores dispendidos durante o ano de 2009.

Os extratos bancários, que ora junta, e que retratam a movimentação financeira do requerente, no exercício de 2009 (doe. 21/34) apontam conforme relação de valores extraídos (doe. 35/36) que foram realizados saques em dinheiro nos caixas automáticos durante o exercício, no valor de R\$ 14.510,00 (quatorze mil, quinhentos e dez reais), o que comprova o pagamento de parte dos valores pagos às médicas citadas, ora glosados.

Justifica-se o pagamento da parte não retirada das contas bancárias do requerente, com rendimentos da cônjuge NEIDE JACOB SALES, inscrita no CPF sob nº 097.879.398-60, que participou do orçamento doméstico do casal, na importância de R\$ 38.466,40 (trinta e oito mil, quatrocentos e sessenta e seis reais e quarenta centavos), conforme foi declarado na página 4 da Declaração de Ajuste Anual 2010/2009 (doe. 37), apresentada pelo requerente.

Atestando a efetividade dos pagamentos realizados, temos ainda a corroborar, a mesma Declaração de Ajuste Anual 2010/2009, cujos rendimentos declarados, demonstram com sobra financeira, total capacidade do requerente no desembolso das importâncias, ora injustamente glosadas.

Com a devida *vénia*, não se pode exigir de uma Pessoa Física, uma contabilidade organizada, assim, espera-se que seja provado o desembolso dos valores declarados, pela existência de documento idôneo (does. 10/20) e pela capacidade financeira aqui demonstrada.

(...)"

Aos autos foram anexados os documentos de fls. 05/48.

É o relatório.

A decisão de piso julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário apurado, encontrando-se assim ementada:

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

Ano-calendário: 2009 DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

As despesas médicas, próprias ou com dependentes, somente podem ser dedutíveis para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda quando devidamente comprovadas.

Cientificado da decisão de primeira instância em 05/02/2016, o sujeito passivo interpôs, em 22/02/2016, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

a) os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e efetivo pagamento

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro(a) Marcelo De Sousa Sateles - Relator(a)

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço

O litígio recai sobre a infração dedução indevida de despesas médicas de R\$ 21.000,00, por falta de comprovação do efetivo pagamento dos serviços médicos prestados.

Tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 57, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015, com a redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 04/06/2017, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

Da preliminar

Da tempestividade

A impugnação apresentada atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e alterações posteriores. Dela conheço.

Do mérito

No presente lançamento foi imputada a contribuinte a infração de dedução indevida de despesas médicas no valor de R\$ 21.000,00.

Em sua impugnação, a defesa, contesta o lançamento argüindo, em síntese, que estaria apresentando a documentação que comprovaria as despesas médicas glosadas.

Nesse passo, deve-se observar os dispositivos da legislação tributária que regulam a matéria:

Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999.

*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. 8º, inciso II, alínea "a").*

*§ 1º O disposto neste artigo (Lei n.º 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.*

*§ 2º Na hipótese de pagamentos realizados no exterior, a conversão em moeda nacional será feita mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América, fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento.*

*§ 3º Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais.*

*§ 4º As despesas de internação em estabelecimento para tratamento geriátrico só poderão ser deduzidas se o referido estabelecimento for qualificado como hospital, nos termos da legislação específica.*

*§ 5º As despesas médicas dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo da declaração de rendimentos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).*

Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

*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;*

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

*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).*

Não há dúvidas que a legislação de regência acima transcrita estabelece que na Declaração de Ajuste Anual poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda os pagamentos feitos no ano-calendário a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos, restringindo-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativo ao seu tratamento e ao de seus dependentes.

Tal dedução fica condicionada ainda a que os pagamentos sejam especificados e comprovados com indicação do nome, endereço e CPF ou CNPJ de quem os recebeu (inciso III do § 1º do art. 80 do RIR/1999), podendo, na falta de documentação, ser feita indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Com relação aos recibos médicos e notas fiscais emitidos por profissionais/clínicas, temos que esclarecer que a Lei nº 9.250, de 1995, no §2º, III, do mesmo artigo 8º, reforça, ainda, que a possibilidade de dedução prevista na alínea 'a' do inciso II limita-se a pagamentos comprovados e logo a seguir enumera os requisitos formais dos quais estes comprovantes devem ser revestidos, como nome do emitente, endereço, CPF ou CNPJ.

Ressalta-se quanto ao inciso III do § 1º do art. 80 do RIR/1999, é equivocado entender-se que basta para comprovação de despesas médicas/odontológicas a apresentação de recibo contendo o nome, endereço e número do CPF ou CNPJ de quem prestou o serviço. Esta não é a correta interpretação do dispositivo legal. A indicação refere-se aos dados que devem constar na declaração de ajuste, relacionados dentre os pagamentos efetuados, que devem estar baseados em documentação idônea. A tônica do dispositivo é a especificação e comprovação tanto dos serviços prestados quanto dos pagamentos, tanto que se admite o cheque nominativo como documento comprobatório, por ser prova cabal de transferência de numerários entre pessoas. Entretanto, mesmo essa forma de prova pode estar sujeita à justificação da efetiva prestação do serviço, quando dúvidas razoáveis acudirem ao fisco, pois a prestação do serviço ao contribuinte ou a seus dependentes, aliada ao pagamento, é o substrato material a dar guarida à dedução, consoante o inciso II do mesmo art. 8º da Lei nº 9.250, de 1995.

É regra geral no Direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba 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, 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 o impugnante a obrigação de comprovação e justificação das deduções e, não o fazendo, sofre as conseqüências 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.

Nesse sentido, como já mencionado anteriormente, cabe ao contribuinte que pleiteou a dedução provar com comprovantes as despesas e que realmente efetuou os pagamentos nos valores e nas datas constantes nos comprovantes, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução.

Em princípio, admite-se como prova hábil de pagamentos, os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Entretanto, outras provas podem ser solicitadas pelo fisco.

Aos autos, o contribuinte anexou recibos, laudos médicos, exames, entre outros documentos.

Observa-se que o contribuinte não apresentou documentos que comprovassem o efetivo pagamento das despesas médicas declaradas.

A glosa da despesa médica foi efetuada pela falta de comprovação do efetivo pagamento, conforme solicitado em intimação.

No presente caso, o contribuinte poderia ter anexado, além do recibo, extratos de contas correntes, com o nexo de relação entre as datas dos saques efetuados com os recibos emitidos, cópia de cheques, transferências bancárias, entre outros.

Para se beneficiar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo, sem vinculação do efetivo pagamento, ainda que os emitentes tenham confirmado o atendimento do contribuinte e/ou de seus dependentes.

O contribuinte deve ter em conta que o pagamento de despesa médica, caso haja intenção de se beneficiar da dedução na declaração de rendimentos, não envolve apenas ele e o profissional de saúde, mas também o fisco e, por isso, deve se acautelar na guarda de outros elementos de prova da efetividade do pagamento e do serviço. A emissão de recibo de pagamento serve muito bem para quitar um débito e fazer prova contra o credor, mas não para comprová-lo junto a terceiros interessados.

Cumpre, ainda, ressaltar que o imposto de renda tem relação direta com os fatos econômicos. Na busca da verdade material, o julgador forma seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de

elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

A disponibilidade financeira, por si só não comprova o desembolso das quantias declaradas e aqui questionadas.

Frise-se, que não pode o contribuinte alegar simples forma jurídica, pleiteando a aceitação de simples recibos, como comprovação de despesas médicas pleiteadas, se o fenômeno econômico não ficar provado.

É oportuno citar, novamente, o art. 333 do Código de Processo Civil:

*Art. 333 O ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

Portanto, o ônus da prova recai sobre aquele que aproveita o reconhecimento do fato.

Logo, não merece reparo o feito fiscal.

Da conclusão

Por todo exposto, VOTO por julgar IMPROCEDENTE a presente impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo de Sousa Sateles - Presidente e Relator(a)

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Thiago Álvares Feital – Redator designado

Analisando os autos, em que pese a decisão recorrida não ter considerado que os recibos apresentados são o bastante para comprovar as referidas despesas, entendo que aqueles atendem às determinações legais. Dos recibos, constam nome, endereço e CPF do profissional, discriminação sucinta do tratamento, além de assinatura e número de registro do profissional no órgão de classe, como determina o artigo 8º, § 2º, III da Lei n.º 9.250/95.

Ainda que o Fisco possa, nos termos do artigo 73 do Decreto n.º 3.000, de 1999, exigir do contribuinte a comprovação das despesas, quando entender devido, esta exigência deve fundamentar-se em indícios consistentes que indiquem a inidoneidade dos recibos apresentados. Neste sentido, diversos precedentes deste Conselho, dentre eles o Acórdão n.º 2001-000.689, cuja ementa reproduzo abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CABIMENTO.

Cabíveis embargos de declaração quando o acórdão contém obscuridade ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

**DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS GLOSADOS SEM QUE TENHAM SIDO APONTADOS INDÍCIOS DE SUA INIDONEIDADE.**

Os recibos de despesas médicas não tem valor absoluto para comprovação de despesas médicas, podendo ser solicitados outros elementos de prova, mas a recusa a sua aceitação, pela autoridade fiscal, deve ser acompanhada de indícios consistentes que indiquem sua inidoneidade. Na ausência de indicações desabonadoras, os recibos comprovam despesas médicas.

**DESPESAS MÉDICAS. PLANO DE SAÚDE. RECIBOS GLOSADOS SEM QUE TENHAM SIDO APONTADOS INDÍCIOS DE INIDONEIDADE NA CONDUTA DO CONTRIBUINTE.**

Se nos autos há indicação que os pagamentos pelo contribuinte ao plano de saúde foram efetuados, e não há inidoneidade na conduta do contribuinte, erros da empresa emissora dos documentos não afastam a possibilidade de dedução de despesas médicas.

Deste modo, importa reestabelecer a dedução declarada pelo recorrente.

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dou-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Alvares Feital – Redator Designado