



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13893.000947/2009-00  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2003-003.244 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 26 de maio de 2021  
**Recorrente** NESIO CARNELOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. CONJUNTO PROBATÓRIO SUFICIENTE.

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 que o contribuinte apresente documentos que demonstrem a real prestação dos serviços e o efetivo desembolso dos valores declarados, para a formação da sua convicção.

Afasta-se parcialmente a glosa das despesas que a contribuinte comprova ter cumprido os requisitos exigidos para a dedutibilidade, mediante apresentação do comprovante de realização dos serviços e dos dispêndios.

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. DINHEIRO EM ESPÉCIE. COMPROVAÇÃO DOS DISPÊNDIOS. POSSIBILIDADE.

Os recursos em dinheiro inseridos na declaração de bens, pelo contribuinte, devem ser aceitos para justificar a origem dos recursos, salvo prova em contrário, produzida pela autoridade lançadora de sua inexistência no término do ano-base em que foi declarado, ou ainda, que sua declaração de rendimentos tenha sido apresentada intempestivamente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para acatar as despesas pagas à profissional Uiara Maria Addeo Montenegro, no valor de R\$ 9.000,00, vencidos os conselheiros Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente e relatora) e Ricardo Chiavegatto de Lima, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Wilderson Botto.

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez – Presidente e Relatora

(assinado digitalmente)

Wilderson Botto – Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Wilderson Botto e Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez.

## Relatório

### Notificação de lançamento

Trata o presente processo de notificação de lançamento – NL (fls. 7/10), relativa a imposto de renda da pessoa física, pela qual se procedeu a alterações na declaração de ajuste anual do contribuinte acima identificado, relativa ao exercício de 2005. A autuação implicou na alteração do resultado apurado de saldo de imposto a pagar declarado de R\$436,44 para saldo de imposto a pagar de R\$5.195,32.

A notificação noticia dedução indevida de despesas médicas, consignando:

Glosa do valor de R\$17.305,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação do efetivo dispêndio a Vera Lucia Carneiro Borba CPF-000.729.518-93, Olavo Ribeiro Rodrigues CPF-252.743.098-87, Eliane Midori Tezuka CPF-102.453.058-23, Riosuque Hatanaka CPF-268.640.618-68 , Odontoral SC Ltda CNPJ-74.501.495/0001-79, Romeu Felberg CPF-075.543.896-53, Uilara Maria Addeo Montenegro CPF-881.100.958-87, INDOR Instituto de Doc.Ortodeintica e Radiodiagn6stico Ltda CNPJ-61.405.197/0001-33.

### Impugnação

Cientificada ao contribuinte em 29/6/2009, a NL foi objeto de impugnação, em 28/7/2009, às fls. 2/10 dos autos, na qual o contribuinte alegou que já teria apresentado a documentação comprobatória das despesas declaradas e que a exigência de comprovação do efetivo dispêndio seria ilegal.

A impugnação foi apreciada na 11ª Turma da DRJ/SP2 que, por unanimidade, julgou a impugnação improcedente, em decisão assim ementada (fls. 22/26):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2004

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS.

Não comprovados os pagamentos efetuados a título de despesas médicas é de manter-se a glosa para essas deduções pleiteadas na declaração de ajuste anual.

### Recurso voluntário

Ciente do acórdão de impugnação em 29/2/2012 (fl. 31), o contribuinte, em 22/3/2012 (fl. 36), apresentou recurso voluntário, às fls. 36/61, alegando, em apertado resumo, que:

- a decisão recorrida teria apontado a ausência de documentação comprobatória das despesas médicas , mas o contribuinte já teria apresentado e volta a apresentar os vinte recibos e uma declaração firmada pela profissional Uilara Montengero.

- sua declaração de ajuste consignaria a disponibilidade de meios para efetuar os pagamentos em espécie, apontando a existência de depósito na Cooperforte e de dinheiro em espécie.

- as despesas glosadas representariam pouco mais de 9% de sua renda, o que seria, no seu entendimento, razoável e nada exagerado.

- dada a presunção de validade dos recibos, eles não podem ser recusados, salvo se o Fisco apresentar provas que os desqualifiquem.

Ao final, requer o cancelamento do crédito exigido.

## Voto Vencido

Conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez – Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, assim, dele tomo conhecimento.

O litígio recai sobre despesas médicas para as quais o contribuinte foi intimado a apresentar provas quanto ao seu efetivo pagamento.

Em seu recurso, o contribuinte reitera o argumento posto em sua impugnação, de que a exigência de elementos adicionais aos recibos seria ilegal.

São dedutíveis da base de cálculo do IRPF os pagamentos efetuados pelos contribuintes a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a"), desde que devidamente comprovados.

No que tange à comprovação, a dedução a título de despesas médicas é condicionada ainda ao atendimento de algumas formalidades legais: os pagamentos devem ser especificados e comprovados com documentos originais que indiquem nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem os recebeu (art. 8º, § 2º, inc. III, da Lei 9.250, de 1995).

Esta norma, no entanto, não dá aos recibos valor probante absoluto, ainda que atendidas todas as formalidades legais. 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.

Nesse sentido, o artigo 73, *caput* e § 1º do RIR/1999, autoriza a fiscalização a exigir provas complementares se existirem dúvidas quanto à existência efetiva das deduções declaradas:

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. (Grifei).

Sobre o assunto, 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 nº9202-005.323, 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 nº9202-005.461, de 24/5/2017)

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

A Lei nº 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 nº 9.250/95, a efetiva prestação de serviços e o correspondente pagamento.

(Acórdão nº2401-004.122, 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. Portanto, não há que se cogitar de qualquer ilegalidade na exigência.

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 a comprovação nos termos exigidos, sob pena de serem consideradas indevidas e o valor pretendido como dedução seja apurado e lançado em procedimento de ofício. O ônus da prova é do contribuinte, que é quem se aproveita da redução da base de cálculo do imposto, devendo ele apresentar as provas para demonstrar que faz jus ao benefício.

A alegação acerca da existência de disponibilidade econômica não o socorre, visto que foi exigida dele a comprovação do efetivo pagamento de cada uma das despesas.

É possível que o recorrente, como alegado, tenha feito seus pagamentos em dinheiro, não havendo nada de ilegal neste procedimento. A legislação não impõe que se faça

pagamentos de uma forma em detrimento de outra. Entretanto, ao optar por pagamento em dinheiro, o contribuinte abriu mão da força probatória dos documentos bancários, restando prejudicada a comprovação dos pagamentos.

Sem a comprovação do efetivo pagamentos das despesas médicas, 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

## Voto Vencedor

Conselheiro Wilderson Botto – Redator designado

Em que pese o bem arrazoado voto da ilustre Relatora, peço vênica para divergir em relação ao mérito recursal, posto que vislumbro entendimento contrário no que se refere a comprovação do efetivo pagamento das despesas realizadas, conforme passo a demonstrar.

Inicialmente, vale salientar que, de fato, a autoridade fiscal requereu as justificativas sobre as despesas 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 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 justificação 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, entendo que a insurgência recursal merece parcialmente prosperar, porquanto o Recorrente se desincumbiu do ônus que lhe competia.

Cabe salientar, por oportuno, no que tange aos dispêndios, filio-me à corrente jurisprudencial deste CARF, ao teor da ementa do Acórdão nº 2201-01.049, a seguir transcrita, que preconiza em havendo a declaração do profissional confirmando a prestação dos serviços, o recebimento dos valores contratados e os demais dados faltantes no recibo, restará devidamente comprovada a efetividade dos pagamentos realizados:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF

Exercício: 2001

Ementa: DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. Supridas as deficiências formais do recibo apresentado como comprovação da despesa médica por meio declaração emitida pelo profissional, confirmando a prestação dos serviços e o recebimento do valor e complementando, ainda, as informações faltantes do recibo, resta comprovada a despesa médica.

Portanto, a declaração emitida pela cirurgiã-dentista Uiara Maria Addeo Montenegro, com firma reconhecida no Cartório de Notas (fls. 59/60), aliado ao recibo por ela anteriormente fornecido (fls. 58), além de conterem todos os requisitos da legislação de gerência (art. 80, § 1º, III do RIR/99), apontam e comprovam a ocorrência dos serviços prestados em favor do Recorrente e dos pagamentos realizados, restando, ao meu sentir, comprovados os dispêndios, sanando assim o vício apontado, razão pela qual afasto a glosa sobre a aludida despesa declarada.

Ademais, ainda que assim não fosse, cabe salientar que o Recorrente declarou na DAA/2005 ter possuído “*dinheiro em espécie – Brasil – situação em 31/12/2003 e 31/12/2004 - R\$ 48.000,00 e 55.000,00*”, o que representa prova de mais uma fonte de disponibilidade financeira em espécie com lastro suficiente para arcar com a despesa realizada no decorrer do ano-calendário de 2004, 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 pela declaração apresentada.

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 documentos emitidos pela profissional contratada (fls. 58/60), merece acolhida as informações contidas na Declaração de Bens e Direitos da DAA/2005 (fls. 11/15), presumindo-se também que a DAA tenha sido apresentada tempestivamente.

Ante o exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso, para restabelecer a despesa odontológica, no valor de R\$ 9.000,00, na base de cálculo do imposto de renda.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto