



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 15954.000253/2008-47  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-010.385 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 25 de agosto de 2022  
**Recorrente** ANA CLAUDIA DE OLIVEIRA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. SOLICITAÇÃO DE ELEMENTOS DE PROVA ADICIONAIS. POSSIBILIDADE.

A apresentação de declaração do profissional não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais relativos às despesas médicas, tais como provas da efetiva prestação do serviço e do respectivo pagamento. Não comprovada a efetividade do serviço, tampouco o pagamento da despesa, há que ser restabelecida a respectiva glosa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deu provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz, Joao Victor Ribeiro Aldinucci e Marcelo Milton da Silva Risso.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo.

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

O relatório fiscal do processo encontra às fls. 3/4.

Impugnado o lançamento às fls. 7/27, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo II/SP julgou-o procedente em parte às fls. 34/41.

Por sua vez, a 2ª Turma Extraordinária desta Seção negou provimento ao recurso voluntário de fls. 46/61, por meio do acórdão 2002-005.660 – fls. 63/67.

Não conformado, a autuada interpôs Recurso Especial às fls. 74/84, pleiteando, ao final, o seu conhecimento e provimento para que seja reformado o acórdão recorrido, reconhecendo as divergências demonstradas, **reconhecendo a possibilidade de dedução das despesas médicas, diante da comprovação**, ensejando no cancelamento do lançamento tributário.

Em 28/12/20 - às fls. 94/97 - foi dado seguimento ao recurso do sujeito passivo para que fosse rediscutida a matéria “**critério de comprovação de despesas médicas.**”

Intimado do recurso interposto pelo contribuinte em 28/2/21 (processo movimentado em 29/1/21 – fl. 98), a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões tempestivas às fls. 99/107 em 9/2/21 (fl. 108), propugnando pelo seu desprovimento.

Na sessão plenária de 29/10/21 esta turma converteu o julgamento em diligência para que a unidade de origem procedesse à juntada **i)** da intimação citada pelo Fisco como encaminhada para que fossem comprovados o efetivo pagamento e a utilização do serviço, **ii)** cópia da DIRPF da autuada; e **iii)** recibos médicos, declaração da profissional quanto ao recebimento dos valores e declaração quanto ao tratamento realizado, mencionados pela recorrente em seu recurso – fls. 110/112.

Na sequência, a unidade de origem promoveu a juntada dos documentos de fls. 115/156.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

O recorrente tomou ciência do acórdão de recurso voluntário em 22/10/20 (fl. 71) e apresentou seu Recurso Especial tempestivamente em 10/11/20, consoante se extrai de fl. 73. Não havendo questionamento em contrarrazões e preenchido os demais pressupostos para a sua admissibilidade, dele passo a conhecer.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria “**critério de comprovação de despesas médicas**”.

O acórdão recorrido foi assim ementado, naquilo que foi devolvido a reexame:

DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

É lícita a exigência de outros elementos de prova além dos recibos das despesas médicas quando a autoridade fiscal não ficar convencida da efetividade da prestação dos serviços ou da materialidade dos respectivos pagamentos.

A decisão se deu no seguinte sentido:

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.

Contextualizando, o Fisco efetuou a glosa de despesas médicas da ordem de R\$ 25.612,92, em um total de R\$ 38.837,60 a título de deduções.

	VALOR	DRJ	DEC. A QUO
RENDIMENTOS DECLARADOS	72.547,81		
TOTAL DAS DEDUÇÕES	38.837,60		
DESPESAS GLOSADAS	25.612,92		
Fundação Ealdemar Barnsley Pessoa	412,92	Aceitou	x
<b>Suad Haddad de Andrade S/C LTDA</b>	<b>25.200,00</b>	<b>Não aceitou</b>	<b>Não aceitou</b>

A decisão de primeira instância acolheu a despesa de R\$ 412,92, restando a discussão – nessa instância recursal - em relação à dedução no importe de R\$ 25.200,00.

No que toca a esta despesa, afiançou o autuante que:

POSTERIORMENTE, EM FUNÇÃO DOS VALORES ENVOLVIDOS, A CONTRIBUINTE FOI DEVIDAMENTE INTIMADA (TERMO DE INTIMAÇÃO-SAFIS MALHA/PF Nº275/2008) A COMPROVAR A EFETIVIDADE DOS PAGAMENTOS E DA UTILIZAÇÃO DOS SERVIÇOS, REFERENTE A SUAD HADDAD DE ANDRADE S/C LTDA, CNPJ: 05.448.930/0001-26, NO VALOR DE R\$ 25.200,00.

De sua vez, a recorrente, após consignar que teria havido a glosa de suas despesas médicas com Saud Haddad de Andrade S/C, no valor total de R\$ 25.200,00, mesmo diante da apresentação dos **recibos médicos, declaração da profissional quanto ao recebimento dos valores e declaração quanto ao tratamento realizado**, sustentou que competiria à Fiscalização apresentar elementos comprobatórios seguros da suposta inidoneidade dos documentos, bem como da inocorrência dos serviços médicos então alegadamente demonstrados, sem o quê, a autuação imposta seria arbitrária, inadmissível e ilegal.

Isto porque, o colegiado recorrido assim analisou o caso e concluiu:

O litígio a ser analisado recai somente sobre a dedução indevida de despesas médicas de R\$ 25.200,00 mantida no julgamento de primeira instância, referente ao profissional Suad Haddad de Andrade S/C Ltda.

Extrai-se da Notificação de Lançamento que a glosa foi efetuada por não ter a contribuinte, regularmente intimada, comprovado o seu efetivo pagamento (e-fls. 03/04). O Colegiado a quo manteve a infração, uma vez que nenhum documento foi juntado à Impugnação com o intuito de suprir a exigência apontada pela autoridade fiscal (e-fls. 38).

De fato, verifica-se que a interessada não trouxe aos autos nenhum documento bancário a fim de demonstrar a correspondência entre as suas movimentações financeiras e a despesa em exame, não merecendo reforma a decisão recorrida.

Pois bem.

Como já relatado, em razão da diligência determinada pelo este colegiado na sessão plenária de 29/10/21, foram juntados aos autos – pela unidade de origem - os documentos de fls. 115/156, dentre os quais se encontra o termo de intimação de fl. 131, no sentido de que fosse comprovado/informado:

a)- Comprovar o efetivo pagamento do(s) recibo(s) acima juntando cópia de cheques, ordem de pagamentos, transferências e/ou extratos bancários coincidentes em datas e valores que registrem tais operações, e/ou outros documentos probatórios dos pagamentos;

- b)- Comprovar, com documentação hábil e idônea, a efetiva utilização dos serviços profissionais, tais COMO orçamentos, pedidos de exames/tratamentos, radiografias, prescrição de receitas, etc.
- c)- Informar o local e data da prestação dos serviços;
- d)- No caso de utilização de serviços de fonoaudiologia e/ou fisioterapia apresentar a prescrição médica.

Foram ainda carreadas aos autos cópia **i)** da DIRPF/2005 (fls. 126/128, **ii)** da declaração prestada pelo profissional em questão (fl.135), **iii)** das notas fiscais emitidas pela Clínica de Psicologia Suad Haddad de Andrade S/C Ltda (fls. 136/147) e **iv)** das fichas de apuração do IRPJ sobre o lucro presumido trimestral da prestadora em questão, informando uma receita bruta anual da ordem de R\$ 162.300,00.

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 declaração posterior firmada pelo próprio profissional que emitira o recibo já apresentado ou mesmo pela sócia da PJ envolvida, 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.

No caso em tela, houve a juntada de notas fiscais de emissão da pessoa jurídica Clínica de Psicologia Suad Haddad de Andrade S/C Ltda, além da juntada da ficha de sua DIPJ, na qual evidencia – na apuração do IRPJ - o reconhecimento de receitas em valor superior àquele que constou do total das notas fiscais. Registre-se que se tratam de 12 notas fiscais em valores que variam de R\$ 1.620,00 a R\$ 2.520,00.

Pois bem. É bem verdade que este colegiado tem entendimento, do qual divirjo, no sentido de que nos casos em que a comprovação se dá por meio de notas fiscais, competiria ao Fisco a prova de sua inidoneidade.

Tenho entendido que a natureza/espécie do documento apresentado em nada influi no ônus, a cargo do contribuinte que se valera da dedução, de que seja comprovado o respectivo desembolso, advindo de seu patrimônio, com vistas à liquidação dessas despesas.

Ademais, pelo simples fato de na DIPJ o declarante não informar a origem das receitas brutas declaradas, ladeado à não apresentação da escrituração desses valores – *discriminados por nota fiscal* - não se pode dizer que aquele montante declarado, da ordem de

R\$ 162.300,00, estaria, inequivocamente, contemplando o valor total de R\$ 25.200,00 aqui em discussão.

Passando às informações declaradas na DIRPF/05, percebe-se que a autuada, médica, que declarou deduções da ordem de aproximadamente 53,5% de seus rendimentos tributáveis ( $R\$ 38.837,60 \times R\$ 72.547,81$ ), é beneficiária de 4 fontes pagadoras distintas (pessoas jurídicas), sendo que em apenas uma delas seus rendimentos já estavam sujeitos à alíquota máxima. Ou seja, com o agrupamento das 4 fontes pagadoras, somados aos rendimentos recebidos de pessoa física, a contribuinte se viu obrigada a calcular seu imposto na alíquota de 27,5%, resultando em saldo de imposto a pagar no ajuste.

Nessas circunstâncias, por mais razão ainda, penso ser necessária a comprovação do desembolso e da transferência do respectivo numerário ao profissional que teria lhe prestado os serviços.

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

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

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti