



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



**Processo nº** 18470.727010/2011-86  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-010.792 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 28 de junho de 2023  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ROBERTA SALGADO DE BULHOES PEDRO

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

Ano-calendário: 2009

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, por maioria de votos, dar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora) e Marcelo Milton da Silva Risso, que negavam provimento. Votaram pelas conclusões do voto vencedor os conselheiros Joao Victor Ribeiro Aldinucci e Ana Cecilia Lustosa da Cruz. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Mário Hermes Soares Campos, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Regis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão que deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte. No entendimento do Colegiado os recibos médicos apresentados pela Contribuinte em conjunto com demais elementos de prova, demonstram e atestam a efetiva prestação do serviço admitindo-se a dedução das despesas médicas.

O acórdão 2002-006.331 recebeu a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2009

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).

Citando como paradigmas os acórdãos 9202-005.461 e 2101-001.457 a Fazenda Nacional defende que para comprovar a efetividade da despesa não basta simplesmente apresentar os documentos que lastreiam a dedução, mas sim comprovar a efetividade do gasto, apresentando provas da saída dos recursos e da destinação coincidente com o fim utilizado, sempre que solicitado pela autoridade fiscal, independente de indicações desabonadoras.

Intimado o contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

O recurso, preenche os requisitos de admissibilidade e portanto deve ser conhecido.

A divergência está fundamentada na discussão acerca da comprovação das despesas médicas para fins de dedução do IRPF.

Ao tratar da base de cálculo do Imposto de Renda, a Lei n. 9.250/95 em seu artigo 8º, determina que poderão ser deduzidos dos rendimento recebidos no ano pelo contribuinte os valores relativos às despesas com serviços de saúde. Os serviços estão expressos no inciso II e as

formalidades para comprovação da despesa estão descritas no parágrafo segundo, ambos da citada norma:

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;

(...)

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

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 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;

(...)

Pelos dispositivos acima, a comprovação da realização das despesas dedutíveis previstas no inciso II do art. 8º, pode ser feita pela apresentação dos recibos emitidos pelos respectivos profissionais, devendo tais documentos trazerem elementos suficientes para identificação do prestador de serviço que recebeu os valores despendidos pelo contribuinte.

Entretanto, o Regulamento do Imposto de Renda então vigente - Decreto nº 3.000/95-, ao regulamentar a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto, dispunha em seus artigos 73 e 80 ser possível, à juízo da autoridade lançadora, a solicitação de novas provas para fins de validade da dedução:

Art.73.Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

§1ºSe forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte.

§2ºAs deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na esfera administrativa.

§3ºNa hipótese de rendimentos recebidos em moeda estrangeira, as deduções cabíveis serão convertidas para Reais, mediante a 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 do rendimento.

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.

§1ºO disposto neste artigo:

...

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;

...

Interpretando conjuntamente os dispostos devemos concluir que o art. 73 do Decreto 3.000/99, ao definir que todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora, deixa claro que os recibos de despesas médicas não tem valor absoluto, podendo ser solicitados outros elementos de prova.

O entendimento acima foi consolidado por meio da aprovação da **Súmula CARF nº 180**:

#### **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.

Acórdãos Precedentes: 9202-007.803, 9202-007.891, 9202-008.004, 9202-008.063, 9202-008.311, 2202-005.320, 2301-006.449, 2301-006.652, 2202-005.318, 2202-005.838, 2401-007.368 e 2401-007.393. (Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021)

Com base nessa premissa o que se deve analisar é se há nos autos elemento adicional capaz de ratificar os recibos apresentados pelo Contribuinte, e quanto a este ponto compartilho do entendimento de que a emissão de laudos e declaração posterior do respectivo profissional atestando a prestação do serviço e o recebimento dos valores são elementos probatórios que devem ser considerados.

No caso concreto, o acórdão recorrido faz menção aos seguintes documentos:

- JANE SANDRA CAVALIERI DOS SANTOS (R\$9.600,00) – declaração e-fls. 05 e recibos às e-fls. 06 a 17;
- SABRINA MARIA CAVALIERI DOS SANTOS (R\$14.000) – declaração e-fls. 04 e recibos às e-fls. 18 a 23.

De fato, ao analisarmos os documentos de fls. 04 e 05, reiterados às fls. 55 e 56, é possível comprovar a emissão de declarações posteriores pelos respectivos profissionais, exatamente para atender a intimação da fiscalização, tais declarações comprovam a efetiva prestação do serviço e pagamento das despesas glosadas.

Diante do exposto, considerando as provas apresentadas, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado.

Não obstante o bem fundamentado voto da Relatora, peço-lhe licença para dele divergir.

Isto porque, entendeu a relatora que a mera apresentação de recibos, acompanhados de declarações prestadas pelos profissionais que os emitiram, seriam suficientes para a comprovação das despesas incorridas e pagas pela autuada.

No caso em tela, consoante se extrai dos autos, foram glosadas despesas com psicólogo e fisioterapeuta da ordem de R\$ 24.000,00, em razão da não comprovação do seu efetivo pagamento.

Veja-se o que constou da descrição dos fatos na Notificação de Lançamento:

A contribuinte, apesar de devidamente intimada, não comprovou a efetividade dos pagamentos informados na Declaração de Ajuste, referentes às profissionais Jane Sandra Cavaliere e Sabrina Maria Cavaliere dos Santos.

Registre-se que não há lançamento nas declarações das mencionadas profissionais de rendimentos recebidos da contribuinte.

Verificando-se a DIRPF do período, pode-se notar que a recorrente – médica – tem como fontes pagadoras ao menos as seguintes pessoas jurídicas: Prefeitura do Município da Cidade do Rio de Janeiro, polícia Militar do Estado do Rio de Janeiro e Santa Cecília Serviços Médicos Ltda.

Com a inserção das despesas aqui sob análise, somadas a outras como, por exemplo, com a **Sul América Seguros Saúde S/A**, apurou imposto a restituir de R\$ 211,70

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.

Note-se 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.

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 eventual 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, 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 comprovada a efetividade do pagamento das despesas com aquelas profissionais, ladeado ao registro que constou da Notificação Fiscal, dando conta que não haveria lançamento nas declarações das mencionadas profissionais de rendimentos recebidos da autuada, tenho que a manutenção do lançamento, quanto a esse ponto, é um imperativo.

Frente ao exposto, voto por DAR provimento ao recurso da União para que sejam restabelecidas as glosas das despesas com as profissionais aqui citadas.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti