



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



**Processo nº** 19647.011022/2009-74  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2001-006.229 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 25 de julho de 2023  
**Recorrente** JOAQUIM JOSÉ DE SOUZA COSTA NETO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

RECURSO VOLUNTÁRIO. REPRODUÇÃO DA PEÇA IMPUGNATÓRIA. AUSÊNCIA DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA.

Cabível a aplicação do artigo 57, §3º do RICARF - faculdade do relator transcrever a decisão de 1ª instância - quando este registrar que as partes não inovaram em suas razões de defesa.

DESPESAS MÉDICAS . COMPROVAÇÃO.

A dedução com despesas médicas somente é admitida se comprovada com documentação hábil e idônea. Os recibos não fazem prova absoluta da ocorrência do pagamento, devendo ser apresentados outros elementos de comprovação, quando solicitados pela autoridade fiscal (Súmula CARF nº 180).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente e Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Rocha Paura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

## Relatório

A seguir transcreve-se o relatório do acórdão nº 16-54.151 da 16ª Turma da DRJ em São Paulo(1)/SP (fls. 104 e segs.).

Contra o contribuinte acima identificado foi emitida a Notificação de Lançamento de fls. 11/13, relativa ao imposto de pessoa física, ano-calendário 2005, que lhe exige

crédito tributário, no montante de R\$ 7.067,28, sendo R\$ 3.300,00, correspondente ao imposto de renda pessoa física suplementar; R\$ 2.475,00, atinente à multa de ofício; e R\$ 1.292,28, referente a juros de mora calculados até 31/09/2009.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 13), o lançamento glosou a “**Dedução Indevida de Despesas Médicas**”, relativa aos valores que teriam sido pagos para as profissionais Maria de Fátima Souza, referentes às sessões de psicoterapia (R\$ 4.000,00); Ângela Oliveira da Silva Melo, referente às sessões de psicoterapia em grupo (R\$ 6.000,00); e Ângela Maria Theodoro, atinente à terapia ocupacional (R\$ 2.000,00), todos perfazendo a importância de R\$ 12.000,00, que foi glosado por falta de comprovação das deduções pleiteadas.

Cientificado do lançamento, em 18/08/2009 (fl. 38), o contribuinte apresentou em 08/09/2009 (fls. 2/7), por intermédio de seus representantes legalmente constituídos (fl. 8), na qual alega o que se relata a seguir:

1. argumenta que na notificação de lançamento foi fundamentada com dispositivos legais que lhe faculta a dedução das despesas dos pagamentos efetuados a médicos, dentistas, terapeutas ocupacionais, psicólogos, dentre outros profissionais da área da saúde, daí porque considera que os respectivos serviços estão comprovados;
2. reconhece que os gastos deduzidos em sua declaração do IRPF/2006 não foram considerados pela fiscalização que entendeu que os pagamentos dos serviços não foram comprovados, já que a mesma exigiu que o autuado comprovasse o efetivo pagamento dos serviços prestados, tais como cópias microfilmadas dos cheques emitidos, comprovantes de depósito ou transferências dos recursos envolvidos e de extratos bancários dos saques realizados, a fim de que os pagamentos feitos em espécie fossem efetivamente comprovados;
3. considera que os recibos médicos apresentados comprovariam os gastos dos serviços realizados, mesmo reconhecendo que os pagamentos foram efetuados em dinheiro, que isso é permitido, nos termos do art. 80 do Regulamento do IR, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999;
4. entende que ao contrário do que considerou a fiscalização, os recibos apresentados contêm todos os elementos exigidos pela legislação, inclusive o nome do impugnante e do tomador dos serviços prestados, daí porque não existe motivo para que as deduções pleiteadas sejam glosadas;
5. por fim, insiste que os recibos apresentados atendem todos os requisitos exigidos pela legislação de regência, inexistindo razão para que sua validade seja ignorada pela fiscalização, motivo pelo qual requer o cancelamento do lançamento ora impugnado.

Após análise, a DRJ não acatou os argumentos do contribuinte. Do voto do acórdão recorrido:

Versam os autos sobre glosa da dedução de despesas médicas, correspondente ao ano-calendário de 2005.

#### **Das despesas médicas não comprovadas**

No que tange à glosa de dedução de despesas médicas, cumpre reproduzir o artigo 8º da Lei nº 9.250 de 26/12/1995, que dispõe sobre a base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos determina:

*Art. 8º. A base de cálculo do imposto devido 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 hospitalares, bem com as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias; (grifei).*

Nesse sentido, os artigos 73 e 80, de Regulamento do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999, estabelecem:

*Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decretos-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).*

*Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").*

*§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 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;(grifei).*

Conforme se depreende dos dispositivos acima, em relação às despesas médicas, cabe ao beneficiário dos recibos e/ou notas fiscais das deduções provar que realmente houve a prestação dos serviços e os pagamentos efetuados correspondem às despesas pleiteadas, bem assim a época em que o serviço foi prestado, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado.

A prova definitiva e incontestável da despesa médica é feita com a apresentação de documentos que comprovem não só a realização dos serviços como também a efetividade do pagamento, mediante cópia de cheques nominativos e de extratos bancários, mas também a realização dos serviços prestados pelos profissionais.

Assim sendo, de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, os gastos com despesas médicas efetuados com o contribuinte e seus dependentes podem ser deduzidos da base de cálculo do imposto desde que estivessem devidamente comprovados.

Em sua defesa, o impugnante argumenta que os recibos médicos apresentados, juntamente com as declarações das profissionais já seriam suficientes para comprovar os serviços realizados, mesmo reconhecendo que os dispêndios foram efetuados tão somente em dinheiro, mas afirma que os recibos apresentados contêm todos os elementos exigidos pelo art. 80 do Regulamento do IR, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999 (RIR), razão pela qual entende que não existe motivo para que as deduções pleiteadas sejam glosadas.

Contudo, na própria complementação da descrição dos fatos de fl. 13, a autoridade autuante apontou expressamente o fundamento das glosas efetuadas de forma resumida e precisa: "*foram procedidas as seguintes glosas em relação aos valores pleiteados a título de dedução de despesas médicas, tendo em vista que, apesar de intimado o*

*contribuinte não comprovou o efetivo pagamento das despesas: Maria de Fátima Souza, CPF 157.102.543-04, referentes a sessões de psicoterapia, conforme 12 (doze) recibos, no valor total de R\$ 4.000,00; Ângela Oliveira da Silva Melo, CPF 123.834.734-72, referentes a sessões de psicoterapia em grupo, conforme 12 (doze) recibos, no valor de R\$ 6.000,00; Ângela Maria Duarte Theodoro, CPF 141.429.534-00, referentes a Terapia Ocupacional, conforme 10(dez) recibos, no valor total de R\$ 2.000,00” (grifei).*

Vale notar que nosso ordenamento jurídico permite que o contribuinte realize pagamentos em moeda corrente e, por seu turno, os beneficiários desses são orientados a aceitá-los, mas esse procedimento de cumprimento de obrigações não o único, uma vez que, em razão dos valores envolvidos, não há como compreender que não ocorreriam saques coincidentes, ou aproximados, em datas e valores para que possam estabelecer os necessários vínculos entre os recibos apresentados e as despesas médicas indicadas.

Cabe ressaltar que em princípio os recibos fornecidos por profissionais competentes podem servir de provas, mas na situação específica, a apresentação tão somente de recibos, mesmo que acompanhado de declaração não são insuficientes para comprovar a efetividade dos serviços e dos correspondentes pagamentos, mesmo porque recibos apresentados, isoladamente, não asseguram o direito à dedução da base de cálculo do imposto do valor supostamente pago, tendo em vista que na situação em que se analisa, refere-se a diversos recibos fornecidos por três profissionais distintas, no decorrer dos meses de janeiro a dezembro do ano-calendário de 2005, os quais perfazem a importância despendida de R\$ 12.000,00 e nenhuma transferência de recurso do autuado para os prestadores de serviços médicos foi efetivamente comprovada.

Assim, no caso em que se analisa, torna-se imprescindível a exibição de cópias de cheques, transferência de recurso ou comprovação de saques em data anterior ou idêntica ao pagamento, de forma a evidenciar a disponibilidade e a transferência de numerário para os supostos beneficiários dos serviços prestados.

Nesse sentido, era o posicionamento pacífico manifestado nas ementas dos Acórdãos da SCRF e do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, abaixo transcritas, dentre muitas outras na mesma linha de entendimento:

**IRPF - DEDUÇÕES COM DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO** - *Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo, sem vinculação do pagamento ou a efetiva prestação de serviços. Essas condições devem ser comprovadas quando restar dúvida quanto à idoneidade do documento. (Ac 1ª CC 102-43935/1999 e Ac. CSRF 01-1.458).*

**IRPF - DESPESAS MÉDICAS - DEDUÇÃO** - *Inadmissível a dedução de despesas médicas, na declaração de ajuste anual, cujos comprovantes não correspondam a uma efetiva prestação de serviços profissionais, nem comprovado os desembolsos. Tais comprovantes são inaptos a darem suporte à dedução pleiteada. Legítima, portanto, a glosa dos valores correspondentes, por se respaldar em recibo imprestável para o fim a que se propõe. (Ac. 1ª CC 104-16647/1998).*

Esse entendimento também é endossado por diversos acórdãos do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), cujas ementas são colacionadas a seguir:

**IRPF - DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE PROVA DO EFETIVO SERVIÇO E DO RESPECTIVO PAGAMENTO. POSSIBILIDADE.** *Todas as deduções pleiteadas no ajuste anual estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar motivadamente elementos de prova da efetividade dos serviços prestados e dos correspondente pagamentos. Nessa hipótese, a apresentação tão somente de recibos e declarações é insuficiente para comprovar o direito à dedução pleiteada. Recurso Negado. (AC. 2101-001.917 – 1ª Câmara/1ª Turma Ordinária, da 2ª Seção de julgamento, 16/10/2012).*

**IRPF – DESPESAS MÉDICAS E ODONTOLÓGICAS.** *O direito às deduções de despesas médicas e odontológicas condiciona-se à comprovação da efetividade dos*

*serviços prestados, e também dos correspondentes pagamentos (AC n.º 2801-00.735, de 27/07/2010).*

**IRPF – DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. REQUISITOS LEGAIS.** *A comprovação dos pagamentos das despesas médicas, por força de lei, requer a apresentação de recibos que contenham indicação do nome, número do registro profissional, 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. A apresentação de recibos que não cumprem integralmente os requisitos legais para a dedução, por si só, justifica a glosa das deduções a que se referem (AC n.º 2802-002.147, de 20/02/2013).*

Desse modo, vale ressaltar, ainda, que na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam elidir a autuação sofrida, tendo em vista que todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação a juízo da autoridade lançadora e que não foram realizadas satisfatoriamente, tendo em vista que o interessado trouxe aos autos três declarações e trinta e quatro recibos (fls. 15/34), mas não comprovou nenhum dos pagamentos realizados com as deduções pleiteadas na declaração de ajuste anual (fl. 47), o que permite concluir que a glosa vertente encontra-se perfeitamente embasada.

Diante de todo o exposto, julgo **improcedente** a impugnação que ora se analisa, para manter integralmente o crédito tributário exigido na notificação de lançamento de fls. 11/13.

Cientificado da decisão de primeira instância em 26/02/2014, o sujeito passivo interpôs, em 25/03/2014, Recurso Voluntário, fl. 115, 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
- b) cabe à autoridade fiscal comprovar que os documentos apresentados não são válidos ou a ocorrência da infração tributária
- c) cita jurisprudência

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Honório Albuquerque de Brito - Relator

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto dele conheço.

## **Despesas médicas**

O objeto do presente julgamento cinge-se às deduções de despesas médicas cujas glosas foram mantidas após a decisão da DRJ.

### **REGIMENTO INTERNO DO CARF – APLICAÇÃO § 3º, Art. 57**

Da análise do recurso voluntário impetrado, tem-se que por meio do mesmo o contribuinte não apresenta novas razões de defesa além das já trazidas em sede de impugnação na primeira instância julgadora administrativa.

Os argumentos nesse sentido que sobem a este CARF em sede de recurso voluntário já foram objeto de minuciosa apreciação pela turma julgadora da DRJ, cujas análises e conclusões estão discorridas com clareza no voto posto no Acórdão recorrido, conforme transcrito acima na parte “Relatório” do presente acórdão.

Do Regimento Interno do CARF, art. 57, § 3º:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I verificação do quórum regimental;

II deliberação sobre matéria de expediente; e

III relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

Desta forma, confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos, e acresceto como segue.

Dispõe o art. 73 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99) que a autoridade fiscal, se entender necessário, pode solicitar elementos de convicção da efetiva realização, bem como da natureza da despesa que se pretende deduzir. Assim, é lícito ao Fisco exigir, a seu critério, elementos comprobatórios das despesas, caso haja indícios que levem a questionamentos da efetividade da prestação dos serviços, de a quem foram prestados ou sobre quem assumiu seu ônus. A não apresentação dos elementos solicitados, ou sua não aceitação como hábeis e idôneos, pode ensejar a glosa dos valores deduzidos. Nesse sentido a 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.

Trata-se o IRPF apurado na declaração de ajuste anual de um dos tributos para os quais ocorre o denominado lançamento por homologação, vale dizer, aquele em que o sujeito passivo tem o dever de apurar, declarar e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. O pagamento assim antecipado extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. Cabe nesse caso ao contribuinte apurar os rendimentos tributáveis e, caso queira, deduzir as despesas da natureza e nos limites que a lei lhe faculta, para então estabelecer a base de cálculo do imposto.

Como regra, não são dedutíveis da base de cálculo do IRPF as despesas gerais do contribuinte, quer sejam necessárias, indispensáveis ou meramente úteis, como aluguel do imóvel em que reside, alimentação, lazer, pagamento de aulas de idiomas estrangeiros, e uma infinidade de outras. As despesas dedutíveis são, em verdade, exceções que o legislador entendeu por conceder, atendidas determinados limites e condições.

Retornando à sistemática do lançamento por homologação no IRPF, dentro do prazo até que se dê a homologação, e enquanto a Fazenda Pública não interfere e não se pronuncia a respeito, opera-se como que uma presunção de verdade em relação à apuração do contribuinte. Entretanto, uma vez estabelecida a ação da Fiscalização da Receita Federal para verificação de eventuais infrações, cabe ao fiscal promover as diligências necessárias.

Assim sendo, não se mostra desarrazoada a exigência do Fisco da apresentação de elementos que comprovem, a juízo da autoridade tributária, a ocorrência da prestação do serviço, sua natureza e especialidade, a quem foi prestado, a transferência efetiva dos valores pagos de quem arcou com o ônus financeiro para o beneficiário. Ao contrário, é zelo da autoridade fiscal em cumprimento de suas obrigações funcionais, com amparo da lei. Ao solicitar, por exemplo, documentos que comprovem o efetivo pagamento dos valores, não está o fiscal necessariamente a atestar a inidoneidade do recibo apresentado ou tampouco do profissional que o emitiu. Está sim a solicitar elementos que se complementam na composição de um conjunto probatório com vista a formar sua convicção.

É certo que as solicitações de documentos devem atender à razoabilidade, devendo ser evitados os pedidos de provas impossíveis ou de difícil produção.

No curso da ação fiscal, deve o auditor responsável intimar com clareza o contribuinte fiscalizado sobre que elementos devem ser apresentados para análise dos fatos a serem apurados, descrevendo-os de forma a perfeitamente identificá-los. Posteriormente, caso a autoridade fiscal conclua pelo lançamento do crédito tributário, deve apresentar a descrição clara e objetiva dos fatos e das infrações cometidas que ensejaram a apuração do mesmo. Isso para que o contribuinte possa, caso queira, exercer plenamente seu direito de defesa.

No caso em comento, é de se considerar bastante plausível a exigência de elementos adicionais de provas, pois tem-se que o valor deduzido a título de despesas médicas é sem dúvida significativo. É de se esperar que em tratamentos que resultaram em tal monta de despesas seja possível a apresentação de elementos que comprovem a efetiva transferência de pagamentos, o que não foi feito no caso das supostas despesas glosadas pela Fiscalização. Uma vez que não foi apresentada a comprovação exigida, devem ser mantidas as glosas das deduções das despesas médicas.

### **Jurisprudência**

No que se refere à jurisprudência citada, por falta de lei que lhe atribua eficácia normativa, não constitui norma geral de direito tributário decisão judicial ou administrativa que produz efeito apenas em relação às partes que integram o processo (art. 100 do CTN – Parecer Normativo CST nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013).

Pelas mesmas razões já discorridas no voto da DRJ, os argumentos trazidos pelo contribuinte em seu Recurso Voluntário são improcedentes, e portanto deve ser mantida integralmente a decisão da turma julgadora de primeira instância administrativa.

**CONCLUSÃO:**

Por todo o exposto, voto por CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, conforme acima descrito.

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito