



**Processo nº** 10480.723491/2010-49  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2401-007.396 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 17 de janeiro de 2020  
**Recorrente** IMNA MENEZES DE MIRANDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE ELEMENTOS DE PROVA ADICIONAIS. PROVA DO EFETIVO PAGAMENTO. EXISTÊNCIA DE DÚVIDA RAZOÁVEL.

Os recibos não constituem prova absoluta das despesas médicas, ainda que revestidos das formalidades essenciais. Quando há dúvida razoável no tocante à regularidade das deduções pleiteadas, considerando-se valor e natureza, é legítima a exigência de prova complementar para a confirmação dos pagamentos. Na ausência de comprovação do efetivo desembolso, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, mantém-se a glosa das despesas médicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro Rayd Santana Ferreira que dava provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Matheus Soares Leite.

## Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 5<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife (DRJ/REC), por meio do Acórdão nº 11-42.334, de 29/08/2013, cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação, mantendo as alterações promovidas na declaração de rendimentos (fls. 239/245):

### ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIAÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, não possuindo competência para afastar normas mediante apreciação de sua validade ou constitucionalidade.

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

Ano-calendário: 2006

DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DESPESAS MÉDICAS. CONDIÇÕES.

Somente são dedutíveis, para fins de apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, as despesas médicas pagas em benefício do contribuinte titular ou de seus dependentes, desde que comprovadas mediante documentação hábil e idônea. A legislação tributária não confere aos recibos valor probante absoluto, sendo permitido à fiscalização exigir elementos adicionais de prova que demonstrem a efetividade do pagamento e da realização do serviço.

Impugnação Improcedente

Em face da contribuinte foi emitida a **Notificação de Lançamento nº 2007/604451329874148**, relativa ao exercício de 2007, ano-calendário de 2006, decorrente de procedimento de revisão da Declaração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF), em que a fiscalização apurou dedução indevida de despesas médicas, no montante de R\$ 43.495,00 (fls. 64/68).

A Notificação de Lançamento alterou o resultado da sua Declaração de Ajuste Anual (DAA), exigindo-se imposto suplementar, juros de mora e multa de ofício.

Cientificada da autuação em 04/11/2010, a contribuinte impugnou a exigência fiscal em 23/11/2010 (fls. 02/03 e 69).

Intimada por via postal em 16/09/2013 da decisão do colegiado de primeira instância, a recorrente apresentou recurso voluntário no dia 16/10/2013, no qual reitera os argumentos de fato e direito de sua impugnação, a seguir resumidos (fls. 246/249 e 251/252):

- (i) os recibos apresentados, revestidos das formalidades exigidas na legislação tributária, são prova suficiente do pagamento e da prestação dos serviços;

(ii) a fiscalização tributária exigiu a apresentação dos extratos bancários, o que configura quebra ilegal do sigilo bancário da contribuinte; e

(iii) a glosa das despesas médicas é arbitrária e confiscatória.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

### Juízo de admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

### Mérito

Nesta mesma sessão do colegiado, estão sendo julgados os Processos nº 10480.721017/2010-82, 10480.721226/2010-26, 10480.721227/2010-71 e 10480.723491/2010-49, todos formalizados em face da contribuinte, com base em fatos semelhantes ocorridos nos anos-calendário de 2005, 2006, 2007 e 2008.

Para o presente recurso voluntário, cinge-se a matéria controvertida à glosa das seguintes despesas médicas, por falta de comprovação do efetivo pagamento, totalizando a quantia de R\$ 43.495,00 (fls. 56/60 e 64/68):

(i) Liciane Costa Pessoa, fisioterapeuta, no valor de R\$ 8.040,00 (fls. 07/17);

(ii) Fátima Maria Monteiro, psicóloga, no montante de R\$ 17.000,00 (fls. 18/40);

(iii) Geoges Benedicto de Almeida Júnior, exames médicos, no montante de R\$ 1.200,00 (fls. 41);

(iv) JCJ Assistência Odontológica Ltda, odontologia, no valor de R\$ 6.500,00 (fls. 42);

(v) Ortodont Ltda, odontologia, no valor de R\$ 2.500,00 (fls. 43);

(vi) Hugo José Cavalcanti Coelho Pereira, fisioterapeuta, no importe de R\$ 1.100,00 (fls. 44); e

(vii) Deborah Virgínia F. da Silva, fonoaudióloga, no importe de R\$ 7.155,00 (fls. 45/52).

Nos termos do acórdão de primeira instância, os recibos não possuem valor probante absoluto, de maneira que é facultado à autoridade fiscal, na hipótese de dúvidas sobre os dispêndios, exigir elementos adicionais de prova que confirmem a realização dos serviços e/ou os pagamentos das despesas médicas.

Pois bem. Para a recorrente a lei prevê a forma de comprovação das deduções médicas mediante apresentação de recibos de pagamento, revestidos de certas formalidades essenciais. Exibido o comprovante, como determina a lei, cumprida estará a obrigação fiscal do contribuinte.

Minha interpretação, contudo, é distinta. Com respeito à dedução de despesas médicas, confira-se o que prescreve a legislação tributária, por intermédio do Regulamento do Imposto de Renda, veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), vigente à época dos fatos geradores:

(...)

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).

(...)

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalais, 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):

(...)

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;

(...)

Como se observa, a legislação tributária faculta ao contribuinte proceder à dedução de despesas médicas e/ou de hospitalização relacionadas ao seu tratamento ou de seus dependentes para fins fiscais.

As despesas médicas devem estar especificadas e comprovadas mediante documentação hábil e idônea. Para efeito de dedução dos rendimentos, é pressuposto a prestação de serviço na área de saúde ao declarante e/ou seu dependente, além do pagamento ao profissional no respectivo ano-calendário.

Por via de regra, o recibo de quitação e/ou a nota fiscal foram eleitos pelo legislador como documentos hábeis para a comprovação da realização da despesa médica, os quais devem conter, pelo menos, a indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem recebeu o pagamento.

Entretanto, tais documentos não constituem uma prova absoluta da despesa médica, podendo a autoridade fiscal solicitar a exibição de elementos específicos de convicção a respeito da efetiva prestação do serviço e/ou do desembolso financeiro da importância neles registrada.

Com efeito, o recibo prova a declaração, mas não é prova cabal do fato nele declarado. Além do que a presunção de veracidade da declaração opera-se somente em relação às partes diretamente envolvidas na operação, não alcançando terceiros, entre os quais o Fisco, que pode decidir pela intimação do contribuinte para mostrar elementos adicionais ao recibo e/ou a nota fiscal.

A legislação tributária outorga competência à autoridade fiscal para que exerça um juízo sobre a necessidade e a pertinência de apresentação de prova complementar pelo declarante, como forma de dar efetividade à sua atribuição legal de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias.

Negar tal permissão significa avançar indevidamente sobre a condução da ação fiscalizadora estatal, restringindo o dever legal de investigação dos fatos, devidamente autorizado pela norma regulamentar.

De modo algum a determinação de prova adicional da efetividade do pagamento conflita com a presunção de boa-fé do contribuinte, porquanto não se cogita, naquele momento, da existência de má-fé do fiscalizado, mediante a prática de atos de falsidade, que levaria à aplicação de penalidade majorada.

Independentemente da apresentação dos recibos referentes aos pagamentos, o ônus probatório de comprovar o efetivo desembolso associado às despesas médicas pode ser atribuído a todo contribuinte que faça uso de deduções na sua declaração anual de rendimentos, na medida em que a despesa médica reduz a base de cálculo do imposto de renda.

Nesse sentido, tem decidido a 2<sup>a</sup> Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme ementa do julgado a seguir copiado:

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

Exercício: 2006

**DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE ELEMENTOS DE PROVA ADICIONAIS. POSSIBILIDADE.**

A apresentação de recibo, por si só, não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais, tais como provas da efetiva prestação do serviço e de seu pagamento.

(Acórdão nº 9202-008.311, de 24/10/2019, da relatoria do conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa).

Sendo assim, não é lícito ao contribuinte simplesmente eximir-se do ônus probatório com a afirmação de que o recibo de pagamento é apto por si só para a comprovação da despesa médica. Consequência disso é que uma vez insatisfatórios os documentos apresentados e/ou esclarecimentos prestados pelo contribuinte, não há óbice à realização do lançamento de ofício para desconsiderar as deduções que o declarante não logrou êxito em comprová-las.

Não se cuida de inversão do ônus probatório, porque a prova continua na incumbência de quem tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado, segundo a tradicional distribuição do ônus probante.

Realmente, é o contribuinte que pretende utilizar pagamentos de despesas médicas como dedução da base de cálculo do imposto de renda, pertencendo-lhe o ônus quanto à comprovação e justificação das deduções, a partir do momento que demandado para tal, de maneira que não pairem dúvidas sobre o direito subjetivo reivindicado. Caso não cumpra suas atribuições, arcará com as consequências do próprio descumprimento, isto é, terá a despesa médica glosada.

No presente caso, a contribuinte apresentou os recibos de pagamento das despesas médicas durante o procedimento fiscal (fls. 07/52). Nada obstante, tais recibos foram considerados insuficientes para a comprovação das deduções pleiteadas, tendo o agente fazendário, na sequência, procedido à intimação do contribuinte para comprovar o efetivo pagamento das despesas, de maneira a evidenciar os desembolsos realizados com os profissionais de saúde (fls. 113).

A fiscalização não deixou expressos os motivos pelos quais condicionou a dedutibilidade das despesas médicas à comprovação do efetivo pagamento. Apesar disso, submetida a questão ao contencioso administrativo fiscal, cabe a avaliação pelo julgador da adequação da exigência de prova adicional das despesas.

Parece-me implícito que a autoridade fiscal solicitou a apresentação de prova da efetividade dos pagamentos em virtude de possível incompatibilidade nas deduções, considerando os valores, a natureza e a regularidade das despesas médicas declaradas pela pessoa física ao longo dos anos-calendário. Adicione-se o fato que a contribuinte mantém ativo plano de saúde (fls. 57/58).

Com efeito, para o ano-calendário de 2006, os pagamentos pelos serviços declarados, no total de R\$ 43.495,00, distribuídos entre psicólogo, fonoaudiólogo, odontólogo e fisioterapeuta, como visto alhures, mostram-se expressivos, o que justifica, por si só, o aprofundamento da investigação.

Não apenas individualmente os valores das despesas médicas são significativos, mas também avaliados no conjunto. Na DAA 2007/2006, o somatório das despesas médicas declaradas, no valor de R\$ 59.291,02, corresponde a aproximadamente 29 % dos rendimentos recebidos no ano-calendário, incluindo aqueles isentos, não tributáveis e de tributação exclusiva (fls. 56/60). As despesas médicas referem-se ao tratamento de saúde da própria declarante e de sua dependente, Isabella Miranda de Freitas.

O procedimento de auditoria das deduções de despesas médicas declaradas pela contribuinte abrangeu os anos-calendário de 2005, 2006, 2007 e 2008. Há uma rotina de despesas médicas com psicólogo, fonoaudiólogo, fisioterapeuta e odontólogo em patamar semelhante ao longo dos anos-calendário, muito embora com alterações no rol de profissionais de saúde em cada ano.

As perturbações da saúde aparecem em qualquer idade, afetando inclusive os mais jovens, o que requer, algumas vezes, procedimentos continuados para a melhoria da qualidade de vida. Em tais situações, a contribuinte poderia prestar os esclarecimentos relevantes sobre as despesas médicas, acompanhados de documentos comprobatórios do tratamento de saúde, para fins de convicção da extensão, o que não se prontificou a fazer.

Pelo contrário, com o discurso que os recibos apresentados, por si só, são hábeis para fazer prova dos pagamentos e da realização dos serviços, as alegações de defesa confirmam a relutância da recorrente em adotar esforço concreto para comprovar a efetividade dos dispêndios realizados.

Em resposta à intimação fiscal, a contribuinte explicou que trocava cheques em casas de comércio onde era cliente e depois fazia os pagamentos em espécie aos profissionais de saúde (fls. 79). A toda a evidência se trata de um procedimento heterodoxo de pagamento de despesas, que não se coaduna com os padrões usuais do dia a dia.

De qualquer sorte, a legislação tributária não veda o pagamento de despesas médicas em dinheiro, porém as operações estão sujeitas à comprovação perante o Fisco, caso solicitada, cabendo ao declarante suportar o ônus da prova quando instado a fazê-lo.

Ao que tudo indica, a produção da prova complementária não seria tarefa difícil, ainda mais quando os rendimentos declarados pela contribuinte são oriundos de trabalho assalariado como médica em entidades públicas e privadas, os quais presumidamente têm circulação pelas suas contas bancárias (fls. 56/60).

Mesmo com o pagamento em espécie ao dentista, psicólogo, fonoaudiólogo e fisioterapeuta, é possível apresentar elementos adicionais de prova, tais como cheques, transferências bancárias ou saques em datas e valores compatíveis, não configurando prova inexequível.

Para fins de comprovação, não se impõe a obrigatoriedade de coincidência entre datas e valores, apenas a existência de correlação com os dispêndios atribuídos aos serviços realizados pelos profissionais de saúde, com base em seriedade e convergência do conjunto probatório.

A propósito, a contribuinte disponibilizou à fiscalização, após regularmente intimada, alguns poucos extratos bancários referentes a uma de suas contas bancárias, porém os saques não guardavam correspondência com datas nem valores dos recibos médicos apresentados (fls. 66 e 83/108).

Nessa parte, a recorrente reclama que a exigência de apresentação de extratos da movimentação bancária configura a quebra ilegal do seu sigilo bancário. Equivoca-se, contudo, pois o ônus probatório da efetividade do pagamento recai sobre o declarante das despesas médicas, consistindo os extratos bancários um meio de prova dos fatos que pretende fazer prevalecer no processo administrativo.

Como bem assentou a decisão de piso, a autuação não se funda em falsidade documental, mas na ausência de comprovação da efetividade do pagamento e da prestação do serviço. No caso concreto, a apresentação dos recibos, isoladamente, não leva à plena convicção das despesas médicas.

Também não há que se falar em conduta arbitrária da fiscalização, tampouco que a glosa das deduções das despesas médicas é confiscatória, porquanto há respaldo na legislação tributária.

Nesse cenário, portanto, há dúvida razoável que enseja elementos adicionais para a comprovação das despesas médicas incorridas pela contribuinte. À mingua de prova do efetivo pagamento das despesas, mantendo a glosa de dedução a esse título.

## Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess