



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



**Processo nº** 10510.006174/2007-64  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2001-003.747 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 23 de setembro de 2020  
**Recorrente** JAIRO MENDONCA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**  
Exercício: 2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.  
PRECLUSÃO.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, não podendo a autoridade julgadora dela conhecer, salvo nos casos expressamente previstos em lei.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO.

As deduções de despesas médicas da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora. Quando regularmente intimado, deve o sujeito passivo demonstrar o seu efetivo pagamento.

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)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator

Participaram das sessões virtuais, não presenciais, os conselheiros Honório Albuquerque de Brito (Presidente), André Luís Ulrich Pinto e Marcelo Rocha Paura.

## Relatório

*Do Lançamento*

Trata o presente de Notificação de Lançamento (e-fls. 5/10), lavrada em 12/11/2007, em desfavor do recorrente acima citado, no qual a autoridade fiscal, durante procedimento de revisão de sua Declaração de Ajuste Anual – DAA, relativa ao exercício de 2004, formalizou o lançamento suplementar de ofício contendo as infrações de **dedução indevida de dependentes, no valor de R\$ 1.272,00 e de despesas médicas, no valor de R\$ 7.000,00.**

### ***Da Impugnação***

O interessado apresentou a impugnação (e-fls. 2), alegando, em síntese, os seguintes argumentos, extraídos do relatório do julgamento anterior:

O contribuinte, notificado do lançamento, impugna (fl. 01) apenas a glosa da despesa médica, reapresentando o mesmo recibo (fl. 06) e também o orçamento (fl. 07). Requer o cancelamento da Notificação de Lançamento.

### ***Do Julgamento em Primeira Instância***

No Acórdão n.º 15-23.629 (e-fls. 63/65), os membros da 3ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA), por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário e, do voto da relatora a quo, podemos destacar o seguinte:

No âmbito de despesas médicas, cabe registrar que o artigo 8º da Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995, reproduzido no art. 80 do decreto n.º 3.000, de 1999, estabelece que sua dedutibilidade, na Declaração de Ajuste Anual 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.

Quanto às despesas médicas glosadas, o recibo apresentado pelo contribuinte no procedimentos de revisão foi considerado insuficiente, porque não atendia aos requisitos legais. Na impugnação, apresenta o orçamento (fl. 07) que também é insuficiente, pois relaciona um único paciente, o contribuinte, enquanto no recibo há menção do contribuinte e dependente (dois pacientes), assim como duas unidades de um mesmo serviço, não identificável, porque ilegível, no valor total de R\$7.000,00 e a forma de pagamento: entrada de R\$2.000,00, em 04/07/2003, com saldo a pagar em três vezes. Apesar do recibo referir-se expressamente a orçamento, este não é suficiente para complementar o recibo de modo a comprovar o atendimento dos requisitos legais de dedutibilidade, e conseqüentemente da admissibilidade da despesa médica.

Ressalta-se que recibo, em princípio, é uma declaração particular, com efeito entre as partes, para fins de prova de quitação de débitos. Não é válido em si mesmo, contra terceiros, como prova dos fatos que atesta, competindo ao interessado, em caso de dúvida, comprová-los através de provas materiais. Adicionalmente, a apresentação do segundo elemento não permite determinar os serviços prestados, apesar do elevado valor do recibo.

E mais, cabe ao fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo. A dedutibilidade de despesas para apuração da base de cálculo está fundamentada no consumo do rendimento tributável auferido no ano-calendário. A própria legislação

tributária especifica a inversão do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transferindo para o sujeito passivo, contribuinte, o ônus de comprovação e justificação das os gastos efetivos com as deduções de despesas pleiteadas em DIRPF. O ônus da prova cabe a quem alega determinado fato, no caso, consumo de renda com o pagamento de despesas médicas realizadas consigo ou com dependente. Não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação.

Também importa dizer que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado. Não cabe à RFB, neste caso, obter provas da veracidade das despesas declaradas, mas, sim, ao sujeito passivo apresentar elementos que dirimam quaisquer dúvidas a respeito da efetividade das despesas.

A simples anexação de recibo e orçamento não permite presumir a efetividade das despesas médicas declaradas e glosadas, especialmente porque intimado a comprovar os pagamentos dos serviços - entrada de R\$2.000,00, em 04/07/2003, com saldo a pagar em três vezes, como especificado no orçamento -, limitou-se reafirmar a existência da despesas, alegando a impossibilidade de indicar os pagamentos em espécie, porque decorrido cerca de oito anos desde a prestação dos serviços.

Configurada portanto a indedutibilidade das despesas médicas glosadas, de R\$7.000,00, assim como do dependente, voto no sentido de julgar improcedente a impugnação e manter lançamento.

### ***Do Recurso Voluntário***

Inconformado com o resultado do julgamento de 1ª instância e amparado pelo contido no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, o interessado interpôs o ***recurso tempestivo*** (e-fls. 69/80), arguindo acerca da manutenção da glosa sobre suas despesas médicas.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Relator.

### ***Da Admissibilidade***

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo à sua análise.

### ***Da Matéria Não Impugnada***

Inicialmente registramos que pela observação da decisão de piso (e-fls. 64) nota-se que o interessado ***não se insurgiu contra a dedução indevida de dependentes, no valor de R\$ 1.272,00***, como segue:

O contribuinte, notificado do lançamento, impugna (fl. 01) apenas a glosa da despesa médica, rerepresentando o mesmo recibo (fl. 06) e também o orçamento (fl. 07)...

Vê-se que o contribuinte não apresentou, em sede impugnatória, motivos de fato ou direito contra aquela infração do lançamento, condição esta imprescindível para a instauração da lide administrativa, conforme dispõe o inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

...

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

...

Por seu turno, o artigo 17 do mesmo diploma legal é no sentido de ***que será considerada não impugnada*** a matéria que não tenha sido objeto de contestação quando da apresentação da peça impugnatória:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

A consequência do exposto é que considera-se definitiva a decisão proferida pela instância de piso, tudo em conformidade com o insculpido no parágrafo único do artigo 42 do Decreto 70.235/72:

Art. 42. São definitivas as decisões:

...

Parágrafo único. *Serão também definitivas as decisões de primeira instância* na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Acrescentamos que o art. 141 do Código de Processo Civil, norma de aplicação supletiva e subsidiária ao processo administrativo, estabelece que julgadores devem decidir nos limites da lide, sendo-lhes defeso conhecer de questões cuja lei exige iniciativa do litigante, *in verbis*:

Art. 141. O juiz decidirá o mérito nos limites propostos pelas partes, sendo-lhe vedado conhecer de questões não suscitadas a cujo respeito a lei exige iniciativa da parte.

### ***Da Matéria em Julgamento***

A matéria constante na presente autuação devolvida a este Conselho para reanálise por meio de Recurso Voluntário é a ***dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 7.000,00.***

### ***Do Mérito***

### ***Da Glosa sobre Deduções com Despesas Médicas***

Em síntese o recorrente diz que o cerne da questão reside em saber se o comprovante de pagamento dos serviços tomados, somados aos orçamentos servem para comprovar as despesas médicas objeto deste processo fiscal.

Afirma que que a dedução realizada atendeu a legislação de regência, bem como as instruções de preenchimento da declaração do imposto, demonstrando que sua dedução encontra-se na estrita legalidade e que, diante destes fatos, restará aos agentes públicos homenagearem o princípio da legalidade, já que a eles cumpre fazer tão somente o que a lei permite.

De início, convém reproduzir trecho constante da descrição dos fatos e enquadramento legal e seu complemento (e-fls. 9):

Glosa do valor de R\$ \*\*\*\*\*7.000,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução.

Glosado o valor correspondente a dedução de despesa médica do profissional RICARDO WAGNER MILET, por não estar de acordo com o estabelecido no art. 80 do RIR/80.

Após verificar que o prestador de serviços médicos não havia relacionado, em sua DIRPF relativa ao exercício de 2004, qualquer rendimento recebido de pessoa física a i. Relatora de piso retornou o processo à origem para que intimasse o sujeito passivo a apresentar comprovantes da efetividade dos serviços prestados (e-fls. 56/57).

Em atendimento ao disposto pela Delegacia de Julgamento, foi emitido, em 18/03/2010, o Termo de Intimação Fiscal n.º 03/2010 (e-fls. 58), essencialmente solicitando o seguinte ao contribuinte:

Apresentar comprovantes dos pagamentos efetuados ao Dr. RICARDO WAGNER MILET, CPF n.º 103.159.005-63, durante o ano-calendário de 2003, no valor total de R\$ 7.000,00 (sete mil reais), a exemplo de cópia de cheques nominativos utilizados ou de extratos bancários, no caso de pagamentos em espécie, identificando os saques por data e valor.

Da intimação resultou o relatório de diligência (e-fls. 61), com o seguinte teor:

Em atendimento o contribuinte esclarece que os pagamentos foram em espécie, porém não juntou qualquer documento que corrobore a informação prestada.

Após o procedimento de diligência, o julgamento de piso manteve a glosa sobre a referida dedução, fundamentando sua decisão (e-fls. 65) da seguinte forma:

A simples anexação de recibo e orçamento não permite presumir a efetividade das despesas médicas declaradas e glosadas, especialmente porque intimado a comprovar os pagamentos dos serviços - entrada de R\$2.000,00, em 04/07/2003, com saldo a pagar em três vezes, como especificado no orçamento -, limitou-se reafirmar a existência da despesas, alegando a impossibilidade de indicar os pagamentos em espécie, porque decorrido cerca de oito anos desde a prestação dos serviços.

Bem, o ponto de discordância resume-se, pode-se assim dizer, à necessidade de o contribuinte comprovar, após regularmente intimado, a transferência do numerário em função das despesas com profissionais da área médica de que pretendeu se valer por meio de recibos e declarações apresentados à Fiscalização.

Antes de iniciarmos a análise deste caso concreto, recomendável a transcrição da base legal para dedução de despesas dessa natureza que está na alínea "a" do inciso II do artigo 8º da Lei 9.250/95, regulamentada no artigo 80 do RIR/99:

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;*

(...) (grifou-se)

Complementando a necessidade dessa comprovação, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, em seu art. 73, dispõe que:

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). (grifou-se)

Veja que a legislação estabeleceu a hipótese de a autoridade lançadora requerer documentos adicionais para a comprovação da efetiva realização dessas despesas, se assim entender necessário. Numa correta interpretação dos dispositivos legais, pode-se inferir a necessidade da especificação e comprovação não só dos serviços prestados, bem como do seu efetivo pagamento.

A apresentação de recibos como forma de comprovação das despesas médicas, a teor do que dispõe o art. 80, § 1º, III, do RIR/1999, *pode ser considerada suficiente, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame.*

Havendo qualquer dúvida quanto às deduções declaradas pelo contribuinte, a autoridade lançadora, tem não só o direito mas também o dever de exigir provas adicionais da efetividade da prestação dos serviços.

No que concerne ao ônus da prova, é regra geral no direito que cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. A legislação tributária estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

Nesse sentido destaque-se os ensinamentos do mestre Antônio da Silva Cabral, em Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, p. 298 (documento assinado digitalmente)

Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se frequentemente: “a quem alega alguma coisa, compete prova-la”. [...] Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, **enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte.**(g.n.)

A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para este a obrigação de comprovar e justificar as deduções e, não o fazendo, sofre as consequências legais, ou seja, o não cabimento dessas deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Por conseguinte, o ônus da prova das deduções é do contribuinte, pois foram por ele pleiteadas. Se a prova da dedução incumbe a quem interessa e este não a faz na forma legal exigida, se sujeita a sua desconsideração, e foi o que ocorreu nos autos.

Cabe esclarecer que os recibos, porquanto manifestações unilaterais, não se prestam à comprovação inequívoca da ocorrência dos fatos neles descritos, como pretende o recorrente.

Os recibos e as declarações de pagamento contêm uma declaração de fato, o que faz com que **tenham aptidão para provar a declaração, mas não o fato declarado**, conforme dicção do parágrafo único do art. 408 do CPC:

*“Art. 408. As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.*

*Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato.”*

Esse dispositivo legal também esclarece que os recibos e as declarações de pagamento presumem-se verdadeiros somente em relação àqueles que participaram do ato.

O vigente Código Civil (CC - Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002) também disciplina o limite da presunção de veracidade dos documentos particulares e seus efeitos sobre terceiros:

“Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.

Parágrafo único. Não tendo relação direta, porém, com as disposições principais ou com a legitimidade das partes, *as declarações enunciativas não eximem os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las.*

(...)

Art. 221. *O instrumento particular*, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; *mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.* (grifos nossos)

Em síntese, como não há presunção de veracidade do recibo, perante o Fisco, a este documento atribui-se ordinário valor probatório.

Desta forma, entendo que as despesas médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e/ou de seus dependentes, e se limitam, sim, a serviços comprovadamente realizados quando objeto de indagação pela autoridade fiscal, a partir de dúvida razoável, bem como a pagamentos especificados e comprovados.

No presente caso não se afigura irregular, nem desarrazoada a exigência, por parte da autoridade fiscal, da comprovação de pagamento das despesas médicas.

Constam deste processo recibo (e-fls. 11) e orçamento (e-fls. 12), apresentados juntamente com a peça impugnatória, com os quais o interessado tenciona fazer prova da prestação dos serviços médicos.

Acrescentamos que em sede recursal o interessado colacionou aos autos recibo (e-fls. 86) e orçamentos (e-fls. 87/88), porém *referentes a ano-calendário diverso* do constante desta lide.

Da análise de toda a documentação acostada, entendo que somente o recibo e orçamento apresentados, por si só, neste caso particular, *não são suficientes para comprovar a efetividade da prestação de serviços odontológicos constantes nesta autuação.*

Ressalto que o interessado *não apresentou ou especificou qualquer outro elemento, diretamente vinculado àquele profissional* que pudessem dar convicção a este julgador da efetiva prestação dos serviços por ele prestado, como por exemplo cópias de cheques, exames laboratoriais ou de imagens realizados, prontuários e/ou fichas de acompanhamento médico, entre outros possíveis.

Considerando as especificidades desta autuação fiscal, especialmente a diligência realizada, entendo que o recorrente *não logrou êxito em comprovar a efetividade da prestação dos serviços odontológicos* e, neste caso, *mantenho as glosas sobre as respectivas deduções*, alinhando-me à conclusão da decisão de piso.

Ante o exposto, *conheço* do Recurso Voluntário e, no mérito, **NEGO-LHE PROVIMENTO**.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura