



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



**Processo nº** 10580.722257/2017-42  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-008.568 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 30 de janeiro de 2020  
**Recorrente** JERUSA ANDRADE MOREIRA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2015

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 voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci, Ana Cláudia Borges de Oliveira (suplente convocada) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Ana Cláudia Borges de Oliveira (suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Ana Paula Fernandes, substituída pela conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-008.568 - CSRF/2ª Turma  
Processo n.º 10580.722257/2017-42

## Relatório

Trata-se de auto de infração, referente a deduções indevidas de despesas médicas, na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física, relativas ao ano-calendário 2014, exercício 2015.

De acordo com a Notificação de Lançamento (fls. 7/12), as glosas efetuadas foram as seguintes:

Beneficiário	Tipo de Serviço	Valor
Jéssica Novaes Mascarenhas	Fisioterapia	12.000,00
Ivete Couto Queiroz de Almeida	Psicoterapia	4.845,00
Total		16.845,00

Em sessão plenária de 17/04/2018, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão n.º 2002-000.083 (fls. 103/110), assim ementado:

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

*Exercício: 2015*

*DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.*

*A legislação do Imposto de Renda determina que as despesas com tratamentos de saúde declaradas pelo contribuinte para fins de dedução do imposto devem ser comprovadas por meio de documentos hábeis e idôneos, podendo a autoridade fiscal exigir que o contribuinte apresente documentos que demonstrem a real prestação dos serviços e o efetivo desembolso dos valores declarados, para a formação da sua convicção.*

O resultado do julgamento foi registrado nos seguintes termos:

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

O processo foi encaminhado à Contribuinte para ciência da decisão em 29/05/2018 (fl. 114), que apresentou, no dia 12/06/2018 (fl. 117), Recurso Especial (fls. 117/132), com o intuito de rediscutir a matéria “**critério de comprovação de despesas médicas**”.

Como paradigma foram apresentados os Acórdãos n.º 2201-003.586 e n.º 2802-000.478. Abaixo, transcreve-se as ementas dos julgados:

### Acórdão n.º 2201-003.586

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF*

*Ano-calendário: 2011*

*DEDUÇÃO. DESPESAS DE FISIOTERAPIA QUIROPRÁXICA. COMPROVAÇÃO. DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS. RECIBOS. FALTA DE INDICAÇÃO DO REGISTRO DO PROFISSIONAL. REQUISITOS LEGAIS AUSENTES. INDEDUTIBILIDADE.*

*A legislação tributária autoriza a dedução de despesas médicas da base de cálculo do imposto de renda, desde que serviços prestados sejam comprovados por documentos hábeis e idôneos, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF do beneficiário e do prestador, além da identificação deste último no conselho profissional de*

*classe. Recibos isolados e carentes dos requisitos legais para a dedução na DIRPF não confortam à autorização da dedução das despesas que informam. Glosa Mantida.*

**DEDUÇÃO. DESPESAS ODONTOLÓGICAS E MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS. RECIBOS. REQUISITOS LEGAIS PRESENTES. DEDUTIBILIDADE.**

*A legislação tributária autoriza a dedução de despesas odontológicas e médicas da base de cálculo do imposto de renda, desde que serviços prestados sejam comprovados por documentos hábeis e idôneos, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF do beneficiário e do prestador, além da identificação deste último no conselho profissional de classe. Recibos portadores dos requisitos legais exigidos para a dedução das despesas declaradas na DIRPF devem ser considerados pela autoridade fiscal como justificadores da dedução pleiteada. Deduções restabelecidas.*

**Acórdão n.º 2802-000.478**

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF*

*Exercício: 2003*

*Ementa:*

**DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA**

*Na apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física são dedutíveis as despesas com médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, efetuadas pelo contribuinte, relativas ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, quando comprovadas com documentação hábil e idônea. Recurso provido. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de fls. 155/158.

A Contribuinte apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a Lei nº 9.250/95 estabelece que os pagamentos efetuados a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, terapeutas ocupacionais e hospitalares, bem como as despesas com exames, restringem-se a pagamentos especificados e comprovados;
- entretanto, a lei não especifica quais documentos prestam-se como provas idôneas acerca da despesa declarada, o que conduz à conclusão que a questão comporta certo subjetivismo;
- uma vez que estamos diante da necessidade de comprovação de um pagamento declarado, não há dúvidas que o instrumento hábil é o recibo, pois é documento escrito através do qual uma pessoa - física ou jurídica - declara ter recebido de outrem o que nele estiver especificado;
- é certo que se trata de documento particular, como salientado pelo acórdão recorrido, mas, outra não poderia ser a natureza, vez que o recibo retrata a relação jurídica estabelecida entre particulares - pessoa física tomadora do serviço médico e o prestador do serviço;
- exigir que o recibo apresentado tivesse natureza diversa - no caso, pública - é o mesmo que determinar que o Poder Público tenha de ratificar / homologar o

conteúdo especificado nos instrumentos particulares, o que é de todo inconcebível;

- imagine a sobrecarga que ocorreria no aparelho estatal se os particulares, para terem reconhecido o direito de deduzir suas despesas médicas da base de cálculo do Imposto de Renda, tivessem de validar os seus recibos perante o Poder Público para torna-los aptos;

- para ratificar o que fora atestado mediante recibo de pagamento, teve o cuidado de procurar os seus prestadores de serviço e solicitar que elaborassem declarações - as quais foram acostadas aos autos - acerca do serviço prestado;

- essas declarações demonstram, ao fim e ao cabo, que os pagamentos foram efetivamente realizados e que diziam respeito a sessões relacionadas a tratamentos médicos, também discriminados;

- em questão idêntica a essa que se apresenta, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região, no julgamento do AGA n.º 38067-78.2014.4.01.0000, considerou indevida a glosa promovida pela Receita Federal do Brasil sobre as despesas médicas declaradas pelo contribuinte;

- antes que se afirme que se trata de decisão judicial e que a Administração Pública não está vinculada ao entendimento firmado pelo Poder Judiciário - exceto em hipóteses de julgamentos de recursos repetitivos ou repercussão geral - registra-se que também é este o posicionamento firmado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

- não há dúvidas acerca da necessidade de reconhecimento dos recibos e declarações entregues como instrumentos aptos a comprovarem as despesas com a saúde e a validade das deduções realizadas;

- o acórdão ora recorrido aduz ainda que *“inexiste qualquer disposição legal que imponha o pagamento sob determinada forma em detrimento do pagamento em espécie, mas, ao optar por pagamento em dinheiro, o sujeito passivo abriu mão da força probatória dos documentos bancários, restando prejudicada a comprovação dos pagamentos”*.

- por óbvio, as pessoas físicas não realizam saques separados para pagamento de cada uma das suas despesas. Ao contrário, as pessoas somam os valores devidos e realizam apenas um saque em conta bancária;

- se em fevereiro de 2012, tinha de realizar pagamentos cotidianos - por exemplo, supermercado, diarista, farmácia, lavagem de carro, etc. - além do pagamento pelos serviços prestados pela Dra. Jéssica Andrade Moreira - os quais totalizaram, nessa competência, o montante de R\$ 630,00 (seiscentos e trinta reais), conforme comprovado através de recibo e declaração - não há como se admitir que o extrato bancário da conta corrente dessa competência aponte saque no valor exato de R\$ 630,00 (seiscentos e trinta reais);

- realizava saques em valores suficientes ao pagamento de todas as suas despesas daquele momento e não apenas das despesas com saúde;

- exigir posicionamento diverso, com saques individuais, seria impor que a Recorrente se dirigisse a caixas eletrônicos quase que cotidianamente para realizar saques diversos e sucessivos, inclusive arcando com eventuais taxas bancárias;

- o Fisco não pode presumir infração à lei tributária, se o contribuinte de fato comprovou a realização das despesas médicas dedutíveis em Imposto de Renda;

- na hipótese em questão, clara inversão do ônus da prova, visto que cabe ao contribuinte, uma vez fiscalizado, comprovar as despesas declaradas em sua Declaração de Ajuste Anual. Entretanto, uma vez que o contribuinte tenha comprovado a realização das despesas médicas declaradas, não deve ser outro o posicionamento do Fisco senão restabelecer os valores glosados indevidamente;
- não é possível ao Fisco negar o benefício apenas por entender que os recibos ou documentos apresentados, embora dotados de conteúdo formal suficiente, não eram idôneos para os fins colimados, até mesmo porque a própria legislação é silente no que se refere às espécies de documentos que devem ou não ser aceitas;
- esse é o entendimento que vem sendo adotado pelos Tribunais Regionais Federais sobre a matéria;
- não há dúvidas de que se a Lei nº 9.250/1995 dispõe expressamente que os pagamentos devem ser comprovados com indicação do nome e identificação civil de quem os recebeu e a Autoridade Administrativa está exigindo, somado a isso, o comprovante do “efetivo desembolso” dos valores - sem qualquer motivo para tanto, já foram apresentados todos os recibos relativos às despesas declaradas;
- há clara presunção de falsidade dos comprovantes e má-fé da contribuinte, o que é contrário ao ordenamento pátrio, que prestigia a presunção da boa-fé;
- fez o possível para comprovar as despesas realizadas e utilizadas para fins de dedução do Imposto de Renda;
- apresentou toda a documentação exigida pelo Fisco antes do recebimento da Notificação de Lançamento e acostou à sua Impugnação todos os recibos e declarações que não deixam dúvidas acerca do efetivo pagamento dos valores declarados;
- não há qualquer indício nos autos administrativos da existência de fraude ou causa que justifique a postura que vem sendo adotada pela Autoridade Administrativa de presumir inidôneos os documentos apresentados;
- comprovou as despesas médicas para fins de dedução em sua Declaração de Ajuste Anual de Imposto de Renda, juntando aos autos administrativos documentos que preenchem os requisitos exigidos pela legislação competente e que são admitidos como prova dos pagamentos efetivamente realizados;
- tal determinação, inclusive, respeita o princípio da economia processual, uma vez que evita que a contribuinte tenha de recorrer ao Poder Judiciário para ter declarado o seu direito às deduções realizadas, visto possuir documentação comprobatória que lhe dá fundamento;

Em 1º/08/2018, os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que, em 02/08/2018, apresentou Contrarrazões com os argumentos a seguir resumidos:

- na hipótese do caso concreto, incide o art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), cuja matriz é o art. 8º, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.250/95;
- podem ser deduzidos os gastos efetuados com profissionais liberais da área de saúde e com entidades prestadores dos serviços de saúde, sendo imprescindível que, se exigido pelo Fisco, a interessada faça prova desses gastos com documentação hábil e idônea que traga informações que permitam a perfeita identificação: 1) do responsável pelo pagamento efetuado; 2) da data e condição de pagamento; 3) do tipo de serviço realizado; 4) do beneficiário do serviço, caso

não seja o responsável pelo pagamento e 5) do emitente: nome, endereço, além de CNPJ, no caso de pessoa jurídica, e de CPF, registro de habilitação no Conselho Regional de sua classe e respectiva assinatura, no caso de profissional autônomo (pessoa física);

- a autoridade revisora afirma que, após análise dos recibos apresentados, restaram dúvidas sobre o efetivo pagamento de tais despesas”, razão pela qual a contribuinte foi intimada a apresentar documentação comprobatória do efetivo pagamento das despesas médicas declaradas, relativas, entre outras, ao ano-calendário objeto da autuação;

- porém feita a devida conferência nos extratos bancários apresentados, não identificou-se coincidências entre as datas e entre os valores dos recibos declarados;

- o Fisco só pode admitir como prova do pagamento de despesas médicas os recibos emitidos por profissionais liberais quando esses documentos estiverem em consonância com as disposições dos mencionados incisos II e III do § 1º do art. 80 do RIR/1999;

- a legislação tributária estabelece a apresentação de recibos como uma forma de comprovação das despesas médicas, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame, numa visão sistêmica da legislação tributária;

- existindo dúvidas por parte do Fisco quanto à veracidade dos gastos declarados, notadamente quando envolvem quantias financeiramente expressivas, pode a autoridade fiscal, visando formar sua convicção sobre o assunto em pauta, exigir do contribuinte outros meios complementares de provas, tais como:

- cópias de cheques fornecidas pela instituição bancária;
- comprovantes de depósitos na conta do prestador dos serviços;
- comprovantes de transferências eletrônicas de fundos, transferências interbancárias;
- comprovantes de transmissão de ordens de pagamentos, e, no caso de pagamentos efetuados em dinheiro;
- extratos bancários que demonstrem a realização de saques em datas e valores coincidentes ou aproximados em relação aos pagamentos em questão

- o interessado pode também apresentar outros que julgar convenientes, desde que surtam os devidos efeitos legais;

- o Fisco não exigiu que a contribuinte “*pague todos seus compromissos com cheques bancários*”, como alegado na peça impugnatória;

- no Termo de Intimação Fiscal Complementar, a autoridade fiscal afirma textualmente “*caso os pagamentos tenham sido em espécie, demonstrar os saques bancários, coincidentes em valores e datas*”;

- na busca da verdade material, o julgador forma seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato;

- o julgador não está adstrito a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo firmar sua convicção a partir do cotejo de elementos de variada ordem - desde que estejam esses devidamente juntados ao processo;
- é assim no processo administrativo fiscal porque, nesta seara, a comprovação fática do ilícito raramente é passível de ser produzida por uma prova única, isolada;
- no âmbito dos ilícitos de ordem tributária dificilmente ter-se-á um documento que ateste, isolada e inequivocamente, a prática de tais ilícitos; a prova única, aliás, só seria possível, praticamente, a partir de uma confissão expressa do infrator, circunstância que dificilmente se terá, por mais evidentes que sejam os fatos;
- recibos são documentos particulares e, como tais, no contorno jurídico, dão notícias apenas dos fatos e da forma como esses possivelmente teriam ocorrido, mas não fazem prova da efetividade de sua ocorrência (CPC, art.408) e declarações presumem-se verdadeiras apenas em relação ao signatário (Código Civil, art. 219);
- quando enunciam o recebimento de um crédito fazem prova tão-somente contra quem os escreveu (CPC, art. 415) e valem entre as partes neles consignadas, não em relação a terceiros, estranhos ao ato (Código Civil, art. 221);
- consoante expresso nos arts. 15 e 16, inciso III e §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235/1972, com a redação conferida pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93 e pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97, cabe ao interessado instruir a impugnação com os documentos em que se apoiar, assim como mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e as provas documentais que possuir;
- na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam ilidir a imputação da irregularidade e, se a comprovação é possível e o interessado não a faz – porque não pode ou porque não quer – é lícito concluir que tais operações não ocorreram de fato, tendo sido registradas unicamente com o fito de reduzir indevidamente a base de cálculo tributável;
- apresentação de provas compete, no caso em foco, à interessada e não à Receita Federal;
- o já citado Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) vigente, em seu art. 73, estabelece que *“todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora”*;
- a inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para o sujeito passivo a responsabilidade pela comprovação e justificação das deduções por ele pleiteadas, e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais;
- o encargo da comprovação inequívoca dessas deduções é do contribuinte, pois foi ele quem as declarou como existentes e somente ele se beneficiará delas;
- a fisioterapeuta Jéssica Novaes Mascarenhas, a psicóloga Ivete Couto Queiroz de Almeida e a dentista Dra. Flávia Bueno Siqueira, nas declarações anexadas às fls.14/16, confirmam as importâncias pagas pela notificada nos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, informam que os referidos valores foram “pagos em espécie, conforme cada atendimento”, ou seja, “pagos parceladamente, a cada sessão”, sem

contudo especificarem, para cada parcela porventura recebida, as datas de recebimento e as quantias recebidas;

- a análise dos extratos bancários apresentados pela notificada, relativos à sua conta/corrente no Banco do Brasil S/A, pertinentes ao período a que se refere o lançamento, encontra-se prejudicada, visto que não é possível a este relator cotejar datas e valores dos pagamentos parcelados, conforme alegado pela contribuinte, com as datas e os valores dos saques por ela realizados no Banco do Brasil S/A;

- a utilização de dinheiro em qualquer tipo de operação financeira, embora não haja nenhum impeditivo legal para que se proceda dessa forma, se revela de difícil comprovação, principalmente perante o Fisco que a exige fundada em documentos;

- a simples constatação de capacidade financeira da contribuinte para efetuar as despesas médicas em comento não é suficiente para elucidar a questão;

- O lançamento em foco trata da infração “*dedução indevida de despesas médicas*”, apurada diferentemente dos casos de omissão de rendimentos caracterizada por “*sinais exteriores de riqueza*” ou por “*acréscimo patrimonial a descoberto*”, na qual os recursos financeiros da contribuinte são levados em consideração;

- independentemente de considerações a respeito da prestação dos serviços, no entender deste relator a utilização, para caracterizar “*despesas médicas*”, de recibos sem a prova dos desembolsos representativos dos pagamentos supostamente realizados, autoriza a glosa da dedução requerida a este título e a tributação dos valores correspondentes;

Por fim, requer a PGFN que seu recurso seja improvido o Recurso Especial.

## Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Relator

O Recurso Especial é tempestivo e atende aos demais pressupostos necessários à admissibilidade, portanto dele conheço.

Trata-se de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física referente ao ano-calendário de 2014, exercício de 2015, em virtude de glosa de despesas médicas.

No acórdão recorrido, negou-se provimentos ao Recurso Voluntário em virtude de o Colegiado entender que a legislação do Imposto de Renda determina que as despesas com tratamentos de saúde declaradas pelo contribuinte para fins de dedução do imposto devem ser comprovadas por meio de documentos hábeis e idôneos e que a Autoridade Fiscal pode exigir a apresentação de documentos aptos a demonstrarem a real prestação dos serviços e o efetivo desembolso dos valores declarados, para a formação da sua convicção.

A contribuinte, a seu turno, infere que os recibos e declarações apresentados mostram-se suficientes a demonstrar as despesas incorridas com tratamento de saúde e que não há qualquer indício da existência de fraude ou causa que justifique a postura que vem sendo adotada pela Autoridade Administrativa de presumir inidôneos os documentos apresentados.

A Fazenda Nacional, por sua vez, pugna pela manutenção da decisão desafiada por entender que os elementos de prova encaminhado aos autos não se mostraram capazes de justificar as despesas deduzidas na Declaração Anual de Ajuste do imposto de renda e que a utilização de recibos para a caracterização de despesas médicas, sem a prova dos desembolsos representativos dos pagamentos supostamente realizados, autoriza a glosa da dedução requerida a este título e a tributação dos valores correspondentes.

A matéria não é nova neste Colegiado e já foi objeto de inúmeras decisões. Dentre essas decisões, destaca-se o Acórdão n.º 9202-005.461, de 24/05/2017, de relatoria do Ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, cujos fundamentos, que reproduzo a seguir, adoto como minhas razões de decidir:

Acerca do assunto, 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 ao 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. Nesse sentido, é oportuno, conferir o estabelecido na Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que traz essas condições para dedução desse tipo de despesa:

*Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:*

*(...).*

*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:*

*(...)*

*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;*

Complementando a necessidade dessa comprovação, o Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, em seu art. 73, dispõe que (a) as deduções estão sujeitas à comprovação e (b) deduções exageradas poderão ser glosadas inclusive sem audiência do contribuinte, conforme a seguir reproduzido:

*Art.73. Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei n.º 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 n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).*

Por certo, a legislação, em regra, estabelece a apresentação de recibos como forma de comprovação das despesas médicas, a teor do que dispõe o art. 80, § 1º, III, do RIR/1999, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame. Em uma visão sistêmica da legislação tributária, verifica-se, inclusive, que a indicação do cheque nominativo, apesar de conter muito menos informação que o recibo, é também eleito

como meio de prova, evidenciando a força probante da efetiva comprovação do pagamento.

Portanto, em vista do exposto, podemos concluir que a dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, sim, condicionada ao preenchimento de alguns requisitos legais: (a) a prestação de serviço tendo como beneficiário o declarante ou seu dependente, e (b) que o pagamento tenha se realizado pelo próprio contribuinte.

Todavia, havendo qualquer dúvida em um desses requisitos, é não só direito mas também dever da Fiscalização exigir provas adicionais ou da efetividade do serviço, e/ou do beneficiário deste e/ou do pagamento efetuado. E é dever do contribuinte apresentar comprovação ou justificação idônea no caso de tal exigência, sob pena de ter suas deduções não admitidas pela autoridade fiscal. Entendo que a conclusão acima esteja alicerçada no art. 73 do RIR/99, já transcrito.

Não obstante as alegações da Contribuinte, no caso sob exame, não se afigurou irregular, tampouco desarrazoada, a exigência feita pela Fiscalização para comprovação de pagamentos equivalentes a R\$ 16.845,00, relacionados a gastos com saúde, sendo que a Contribuinte é beneficiária de plano de saúde, que é contratado exatamente para a cobertura de despesas médicas.

Nesse contexto, a aceitação destas despesas somente seria possível mediante a apresentação de elementos adicionais de prova, o que não foi aportado aos autos. Incabível, por conseguinte, a dedução das citadas despesas médicas, quando as respectivas provas não logram o convencimento acerca da efetiva prestação do serviço, tampouco do pagamento correspondente.

Cabe esclarecer que, de acordo com o art. 373 do Código de Processo Civil, ao autor, compete fazer prova quanto a fato constitutivo de seu direito. Senão vejamos:

*Art. 373. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

*[...]*

Desse modo, a despeito de a lei possibilitar a dedução de despesas médicas da base de cálculo do imposto, o ônus de comprovar a efetiva ocorrência dessas despesas é de quem afirma tê-las suportado. Ainda mais na peculiar situação em que se alega que todos os gastos incorridos com tratamentos de saúde foram pagos em espécie. Assevere-se que tal situação foi observada não somente no exercício objeto da presente análise, mas também em outros cujos os processos relacionados à mesma Contribuinte foram submetidos a julgamento nesta mesma sessão.

Na mesma linha do que se arguiu em sede de Contrarrazões, convém ressaltar que recibos e declarações tratam-se de documentos particulares e, nos termos do art. 408 do Código de Processo Civil, presumem-se verdadeiros em relação ao signatário. Assim, não se pode supor que a Fazenda Pública seja compelida a reconhecer tais documentos como prova irrefutáveis das alegações ostentadas pelos contribuintes.

Ora, é perfeitamente possível que se faça o pagamento de gastos com saúde em dinheiro, mas em situações como a delineada nos autos, mostra-se necessária a apresentação de provas adicionais que possam confirmar a efetividade desses gastos. Por óbvio, a comprovação da despesa, repise-se, é ônus do Sujeito Passivo, não sendo razoável imaginar que se possa

transferir esse encargo ao órgão fiscalizador para que esse busque elementos necessários a complementar as informações de quem se diz detentor do direito de restituição.

Ademais, recorrendo-se mais uma vez às manifestações da Fazenda Nacional, tem-se que o art. 15, o inciso III e os §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 estabelecem que cabe ao sujeito passivos expor os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a impugnação e os pontos de discordância em relação ao lançamento, além da exibição das razões e provas de que dispuser, obrigações que não foram adequadamente cumpridas.

Logo, entendo que se deva manter a glosa em relação aos pagamentos que, de acordo com a Declaração de Ajuste Anual, teriam se destinado a Jéssica Novaes Mascarenhas e Ivete Couto Queiroz de Almeida.

### **Conclusão**

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho