



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



**Processo nº** 10640.723446/2011-95  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2001-002.853 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 16 de abril de 2020  
**Recorrente** JOSE FLAVIO RIBEIRO DE ANDRADE  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008

**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, Marcelo Rocha Paura e Fabiana Okchstein Kelbert, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 10-46.955, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) DRJ/POA (e-fls. 33/35) que *manteve integralmente* a notificação de lançamento (e-fls. 6/11) referente ao exercício 2008.

Abaixo, o relatório do Acórdão da instância de piso:

(...)

Trata o presente processo de impugnação a lançamento relativo a imposto de renda pessoa física, no valor de R\$ 4.983,35, que revisou o ano-calendário de 2007, fl. 6. O Decreto nº 3.000, de 1999 Regulamento do Imposto de Renda RIR, em seu(s) art(s). 80, trata da legislação desta matéria.

O contribuinte impugna o lançamento, encontrando-se na fl. 2, e seguintes, suas razões.

Consta do voto da relatoria de piso, o seguinte:

(...)

Foram considerados nesse voto a documentação existente no presente processo e as razões apresentadas na impugnação, destacando-se como base legal o(s) art(s). 80, do RIR, de 1999.

Não há comprovação dos serviços e nem dos pagamentos de despesas médicas, dentista e fisioterapia.

Em relação à comprovação, não foram apresentados outros elementos de prova, que confirmassem os documentos, embora solicitados, constituindo-se essa ausência a motivação mencionada na notificação de lançamento.

Destacamos do exame dos documentos: valores elevados dos recibos apresentados; em relação à solicitação de comprovação do pagamento, existiu somente a alegação de os pagamentos terem sido feitos em espécie ; não houve descrição dos serviços prestados.

Assim, entendemos, com base no art 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, que trata do Processo Administrativo Fiscal, dispondo da livre convicção do julgador quanto as provas apresentadas, que os documentos apresentados são insuficientes para a comprovação e dedutibilidade de despesa médica.

Não há comprovação dos serviços e nem dos pagamentos de R\$ 6.000,00 de dentista e R\$ 2.500,00 de fisioterapia.

Diante do que foi exposto, voto no sentido de julgar a impugnação na parte litigiosa, crédito tributário mantido.

Em sede de recurso administrativo, (e-fls. 40/45), o recorrente, basicamente, se insurge contra a decisão anterior e repisa os argumentos acerca da validade probatória dos recibos.

É o relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 2001-002.853 - 2ª Sejul/1ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10640.723446/2011-95

## Voto

Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Relator.

### Admissibilidade

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

### Matéria em julgamento

A matéria constante na presente autuação e objeto do Recurso Voluntário é *a dedução indevida de despesas médicas, no valor total de R\$ 8.500,00.*

### Mérito

O recorrente alega, em síntese, que tem o direito de, entre outros, deduzir do rendimento tributável o valor do pagamento, correspondente às despesas com tratamento de saúde própria e de seus dependentes, efetuadas no ano-calendário, sem qualquer limite, como se depreende do art. 80 e incisos I, II e III do RIR e que a única limitação imposta é ser a despesa comprovada com documento que indique o 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 ser suprimida com indicação do cheque nominal pelo qual foi efetuado o pagamento.

Assevera que a exigência fiscal fora baseada unicamente na presunção, tendo por motivação a alegação de que "a totalidade de seus rendimentos provém de pessoa jurídica, sendo lógico presumir que os pagamentos por ele efetuados o tenham sido feito mediante saques, cheques depósitos ou transferência através de sua conta bancária" e também que "o contribuinte não apresentou elementos que comprove que ele arcou com o ônus financeiro das operações descritas nos recibos emitidos".

Aduz que não está obrigado a manter escrituração contábil referente à movimentação financeira ficando impossível, vários anos após a ocorrência, lembrar como o pagamento foi feito ou qual cheque foi utilizado para o pagamento, podendo ainda ter sido pago em espécie e com cheques de terceiros.

De início, convém reproduzir trechos da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, constante da respectiva autuação (e-fls. 9):

*...Através do Termo de Intimação Fiscal/Malha n2 1692/2010 o contribuinte foi intimado a comprovar os pagamentos efetuados através de documentação bancária (cópia de cheque nominal microfilmado, extrato bancário em que conste saque com compatibilidade de data e valor, ordem de pagamento ou transferência eletrônica) e a efetividade da prestação dos serviços da Cirurgiã Dentista Juliana Grace Vieira Silvério Rios-CPF: 034.965.276-76, no valor de 6.000,00 e da Fisioterapeuta Gabrielle Tanusse de Sousa Baccarini-CPF: 958.233.106-25, no valor de R\$ 2.500,00, perfazendo um total de R\$ 8.500,00...*

...Como o contribuinte não apresentou elementos que comprove que, ele arcou com o ônus financeiro das operações descritas nos recibos emitidos pelos citados profissionais, cabe a glosa do valor de R\$ 8.500,00,-com fulcro na legislação do imposto de renda que prevê que a dedução diz respeito a pagamentos devidamente comprovados...

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 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 hospitais, 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 exigem 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 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.

No presente caso não se afigura irregular, nem desarrazoada, *na verdade é necessária e imprescindível* a exigência, por parte da autoridade lançadora, da comprovação de pagamento das despesas médicas.

Constam deste processo apenas os recibos (e-fls. 12), com os quais o interessado tenciona fazer prova da prestação dos serviços médicos.

Da análise de toda a documentação acostada, entendo que somente os recibos apresentados, por si só, neste caso particular, *não são suficientes para comprovar a efetividade da prestação de serviços.*

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

Informamos, ainda, acerca da necessidade de manter a boa guarda dos documentos comprobatórios utilizados para a confecção de sua Declaração de Ajuste Anual (DAA), conforme disposto no artigo 797, do RIR/99, in verbis:

Art. 797. É dispensada a juntada, à declaração de rendimentos, de comprovantes de deduções e outros valores pagos, *obrigando-se, todavia, os contribuintes a manter em*

*boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras, quando estas julgarem necessário* (Decreto-Lei n.º 352, de 17 junho de 1968, art. 4º).

Considerando as especificidades desta autuação fiscal, especialmente da descrição dos fatos e enquadramento legal, considero que o recorrente *não logrou êxito em comprovar a efetividade da prestação dos serviços médicos* 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 PROVIMENTO**.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura