



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10680.723185/2011-37
ACÓRDÃO	2001-007.705 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de abril de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ATACIR DA SILVA VELOSO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS. EFETIVO PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO. CONJUNTO PROBATÓRIO INSUFICIENTE.

As despesas médicas própria e dos dependentes, são dedutíveis na apuração do imposto de renda, quando restarem comprovados os requisitos estabelecidos na legislação de regência.

Mantém-se a glosa da despesa que a contribuinte não comprova ter cumprido os requisitos exigidos para a dedutibilidade, por documentação hábil e idônea, mediante apresentação dos comprovantes do tratamento e dos pagamentos realizados ou outros documentos que cabalmente atestem a realização do procedimento deduzido.

DEDUÇÃO. DESPESAS DE INSTRUÇÃO. COMPROVAÇÃO. CONJUNTO PROBATÓRIO SUFICIENTE.

As despesas com instrução própria e dos dependentes, são dedutíveis na apuração do imposto de renda, quando restarem comprovados os requisitos estabelecidos na legislação de regência.

Afasta-se parcialmente a glosa das despesas que o contribuinte comprova ter cumprido os requisitos exigidos, por documentação hábil e idônea.

MATÉRIA DE PROVA. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. DOCUMENTO IDÔNEO APRESENTADO EM FASE RECURSAL.

Sendo interesse substancial do Estado a justiça, é dever da autoridade utilizar-se de todas as provas e circunstâncias que tenha conhecimento, na busca da verdade material, admitindo-se documentação que pretenda comprovar direito subjetivo dos contribuintes, ainda que apresentada a destempo, desde que reúna condições para demonstrar a verdade real dos fatos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para restabelecer as deduções das despesas com instrução, no valor de R\$ 730,00, na base de cálculo do imposto de renda. Vencidos os conselheiros Wilderson Botto (relator) e Raimundo Cássio Gonçalves Lima que davam provimento parcial em maior extensão, para também restabelecer a dedução das despesas médicas pagas ao profissional Itamar Pinto Cota, no valor de R\$ 4.450,00. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Lílian Cláudia de Souza.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto – Relator

(documento assinado digitalmente)

Lílian Cláudia de Souza – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Honorio Albuquerque de Brito (Presidente), Raimundo Cassio Goncalves Lima, Lílian Cláudia de Souza e Wilderson Botto.

RELATÓRIO

Na condição de relatora designada para formalização da presente decisão, cumpre observar que os parágrafos abaixo foram elaborados pelo i. Conselheiro e colega Wilderson Botto, relator originário dos autos.

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 81/84):

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o auto de infração de fls. 3 a 11, referente a Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios 2008, 2009, 2010, anos-calendário 2007, 2008, 2009, formalizando a exigência de imposto a pagar no valor de R\$2.824,65, acrescido de multa de ofício e juros de mora.

A autuação decorreu **de glosa de deduções a título de despesas com instrução, no valor de R\$2.708,94, por falta de previsão legal, e de despesas médicas, no montante de R\$8.630,00, por falta de comprovação do efetivo pagamento.**

Cientificado do lançamento em 19/5/2011 (fl. 63), o contribuinte apresentou impugnação (fl. 66) em 13/6/2011, contestando o lançamento.

Alega que parte das despesas médicas declaradas junto ao **dentista Itamar Pinto Cota** pode ser comprovada pelas cópias de cheques nominais trazidos aos autos. A outra parte, o pagamento **foi feito em espécie** e os recibos apresentam valores diferenciados devido a forma de pagamento pactuada entre ele e o profissional.

Junta declaração emitida pela Universidade Gama Filho para justificar a despesa declarada com instrução e esclarece que a Central de Cursos e Eventos SC Ltda. é entidade mantenedora dos cursos de pós-graduação oferecidos pela Universidade citada.

Requer o acolhimento da impugnação e o cancelamento do auto de infração.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve parcialmente o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

DESPESAS COM INSTRUÇÃO. GLOSA.

Mantém-se a glosa de gasto com instrução não comprovado nos autos.

DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO PARCIAL.

A dedução de despesas médicas no montante comprovado por documentação hábil e idônea deve ser restabelecida. Em contrapartida, mantém-se a glosa da dedução dos valores que, questionados pelo Fisco, a efetiva prestação dos serviços não foi comprovada na forma estabelecida pela legislação tributária.

Cientificado da decisão, em 06/07/2012 (fls. 90/91), o contribuinte, em 02/08/2012, interpôs recurso voluntário (fls. 92), insurgindo-se contra a manutenção parcial da autuação, trazendo, nesta oportunidade, novos documentos comprobatórios das despesas realizadas e dos pagamentos efetuados, em relação às despesas com instrução e médicas remanescentes, estas últimas pagas em espécie, tudo em conformidade com a legislação de regência.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 93/94.

Em 29/12/2023, em face da extinção do mandato do conselheiro relator, Marcelo Rocha Paura, ocorrido em 28/09/2023, o processo foi enviado para novo sorteio (fls. 96), sendo-me distribuído em 06/11/2024, para prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Wilderson Botto, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões por que dele conheço e passo à sua análise.

Preliminares

Não foram alegadas questões preliminares no presente recurso.

Mérito**Da glosa mantida sobre as despesas com instrução e médicas declaradas:**

O litígio recai sobre a glosa das despesas com instrução (R\$ 2.708,94), e médicas paga ao profissional Itamar Pinto Cota (R\$ 4.450,00), **por falta de comprovação da efetividade dos pagamentos**, apurada em sede de revisão das DAA/2008 a 2010 apresentadas, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, no sentido do acatamento das aludidas despesas declaradas nos anos-calendário de 2007 a 2009.

Visando suprir o ônus que lhe competia, instrui a peça recursal com nota fiscal emitida pela Central de Cursos e Eventos S/C Ltda. e declaração emitida pelo profissional Itamar Pinto Cota, atestando os pagamentos realizados no decorrer dos anos-calendário de 2007 a 2009 (fls. 93/94).

Inicialmente, vale salientar que a autoridade fiscal requereu as justificativas sobre as despesas declaradas. Vale salientar, que o art. 73, caput e § 1º do RIR/99, por si só, autoriza expressamente ao Fisco, para formar sua convicção, solicitar documentos subsidiários aos recibos, para efeito de confirmá-los, no que tange os efetivos pagamentos, especialmente nos casos em que as despesas sejam consideradas elevadas.

A própria lei estabelece a quem cabe provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-lei nº 5.844/43, por seu turno, reza que o sujeito passivo pode ser intimado a promover a devida justificação ou comprovação, imputando-lhe o ônus probatório. Mesmo que a norma possa parecer, ao menos em tese, discricionária, deixando ao sabor do Fisco a iniciativa, e este assim procede quando está albergado em indícios razoáveis de ocorrência de irregularidades nas deduções, **mesmo porque o ônus probatório implica trazer elementos que afastem eventuais dúvidas sobre o fato imputado.**

Nesse ponto o art. 149 do CTN, determina ao julgador administrativo realizar, de ofício, o julgamento que entender necessário, privilegiando o princípio da eficiência (art. 37, caput, CF), cujo objetivo é efetuar o controle de legalidade do lançamento fiscal, harmonizando-o com os dispositivos legais, de cunho material e processual, aplicáveis ao caso, calhando aqui, nessa ótica, por pertinente e indispensável, a análise dos documentos trazidos à colação pelo Recorrente.

Pois bem. Feito o registro acima e após detida análise, entendo que a pretensão recursal merece parcialmente prosperar, porquanto o Recorrente se desincumbiu do ônus que lhe competia.

Em relação às **despesas médicas**, não se discute que é responsabilidade do beneficiário do recibo comprovar que realmente efetuou o pagamento do valor nele constante, bem como fazer prova da respectiva realização dos aludidos serviços

contratados, quando for intimado pela fiscalização a fazê-lo, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, calhando aqui a interpretação literal dos arts. 73, 80, § 1º, II e III do RIR/99.

Por seu turno, o art. 80, § 1º, III do RIR/99, é claro ao prescrever que os pagamentos com despesas médicas devem ser comprovados por meio de documentos *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*”.

Cita-se ainda, que a própria RFB editou a IN RFB nº 1.500, de 29/10/2014, dispondo em seu art. 97, caput, que as deduções de despesas médicas devem ser comprovadas por documentos fiscais **ou outros documentos hábeis e idôneos que contenham, no mínimo, as informações ali discriminadas**.

Ora, a própria legislação tributária permite que a comprovação dos dispêndios se dê por meio de documentos hábeis e idôneos (dentre os quais, v.g., declarações e outros documentos equivalentes que atendam às formalidades), não se restringindo em caráter exauriente a documentos alusivos a transações e transferência de numerário via transações bancárias, cópias de extratos, cheques, comprovantes de saques etc.

Assim, tenho me posicionado, com base na interpretação literal da legislação de regência, que a declaração emitida pelo profissional em complemento aos recibos por ele anteriormente fornecidos, deve ser considerado como documento idôneo e complementar para fins de comprovação e demonstração das deduções realizadas, sobretudo por ser este (o profissional) o maior interessado na quitação pelos serviços por ele prestados.

Alia-se ao fato de que, no caso, não há sumula administrativa de documentação tributariamente ineficaz em relação ao profissional contratado, e muito menos houve declaração de inidoneidade dos recibos apresentados, os quais, diga-se de passagem, foram considerados imprestáveis, por si só, para a comprovação efetiva dos dispêndios, à juízo da autoridade lançadora.

Neste contexto, tenho que a declaração emitida pelo profissional Itamar Pinto Cota (fls. 94), aliado aos recibos por ele anteriormente fornecidos, além de conterem os requisitos exigidos da legislação de regência, apontam a ocorrência do tratamento odontológico submetido por sua esposa/dependente declarada, bem como os pagamentos por ele efetuados no decorrer dos anos-calendário de 2007 e 2008, restando, ao meu sentir, suprido o vício apontado acerca da **comprovação remanescente do efetivo pagamento**, razão pela qual, me convencendo da verossimilhança das alegações recursais e respaldado no conjunto probatório produzido, torno insubsistente o crédito tributário no particular.

Quanto à **despesa com instrução**, a nova nota fiscal emitida pela Centra de cursos e Eventos S/C Ltda., entidade mantenedora da Universidade Gama Filho (fls. 93) – cujo documento, diga-se de passagem, traz a informação dos pagamentos efetuados pelo Recorrente no decorrer

dos anos-calendário de 2009 a 2011 – aliado aos comprovantes de pagamento anteriormente apresentados (fls. 41), estão a demonstrar que o Recorrente arcou com as despesas do curso de especialização por ele realizado, cujo pagamento relativo ao ano-calendário de 2009 (outubro/dezembro), perfaz a monta **de R\$ 730,00**, restando assim parcialmente suprida a falha apontada, razão pela qual, ancorado na legislação de regência (art. 81 do RIR/99), afasto a glosa sobre o aludido pagamento realizado.

Conclusão

Ante o exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso, para restabelecer as deduções das despesas médicas, no valor de R\$ 4.450,00, e com instrução, no valor de R\$ 730,00, na base de cálculo do imposto de renda.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto

VOTO VENCEDOR

Lílian Cláudia de Souza, relatora designada

Em que pese o bem arrazoado voto do ilustre Relator, peço vênia para divergir em relação ao mérito recursal.

O litígio recai sobre a glosa de despesas médicas declaradas por falta de comprovação do efetivo pagamento de serviços médicos e odontológicos e dedução com despesas de educação. A divergência é apenas quanto as deduções de despesas médicas.

Para o relator a apresentação de posterior declaração realizada pelo profissional de saúde é suficiente para comprovar que os serviços médicos efetivamente foram prestados, não sendo necessária a comprovação do efetivo pagamento.

Concordo com o relator que a comprovação do efetivo pagamento não seria a única ferramenta hábil a atestar a prestação dos serviços de natureza médica uma vez que outros documentos seriam suficientes como – exemplificativamente – cópia de pedidos e prontuários médicos, exames, laudos, detalhamento do tratamento realizado, dentre outras possibilidades.

Entretanto, entendo que a simples apresentação de declaração desacompanhada de qualquer outro meio de prova não é suficiente para comprovar que os serviços realmente foram prestados, isso porque a declaração não acrescenta, via de regra, nenhuma nova informação relevante que não tenha sido trazida em simples recibo.

De acordo com a legislação do IR à autoridade fiscal pode, desde que entenda necessário, solicitar elementos de convicção da efetiva realização, bem como da natureza da

despesa que o sujeito passivo pretenda deduzir de sua declaração – como é o caso de deduções de despesas médicas.

Em outras palavras, 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.

E foi exatamente o que aconteceu no caso em apreço. A autoridade administrativa solicitou que fossem apresentados documentos que comprovassem a efetividade dos tratamentos médicos como, por exemplo, comprovantes de pagamento.

Assim, não se mostra desarrazoada a exigência do Fisco da apresentação de elementos que comprovem, a juízo da autoridade tributária, a efetiva 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 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 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 foi feito apenas parcialmente no caso das supostas despesas glosadas pela Fiscalização.

Importante ainda salientar que nenhum outro documento além de simples recibo e, para um dos profissionais, uma declaração adicional – que a meu ver – não diz mais que os recibos já apresentados – foram anexados aos autos, como por exemplo, cópia de prontuários médicos no quais o diagnóstico tivesse sido delimitado, ou que determinassem qual o tratamento foi prescrito para o paciente. Não foi apresentado um relatório detalhado com o tratamento desenvolvido, a

linha seguida nem qualquer outro documento que comprove que os serviços médicos, de fato, foram prestados.

O ponto em discussão reside na fragilidade do acervo probatório e não no fato do pagamento ter sido realizado em espécie.

Em outros casos já me manifestei no sentido de que os comprovantes de pagamento não seriam os únicos documentos que poderiam ser apresentados pelo contribuinte para comprovar a efetividade dos serviços médicos prestados, a título exemplificativo cito o PTA de nº 10680.723185/2011-37, no qual os comprovantes de pagamento não foram apresentados, mas foram trazidos exames, laudos, prontuários e outros documentos médicos que foram determinantes para assegurar a robustez do conjunto probatório, o que não verifico no presente caso.

Deste modo, como não foi apresentada a comprovação exigida, nem tampouco outros documentos médicos que poderiam comprovar que os tratamentos realmente foram realizados, entendo que devem ser mantidas as glosas das deduções das despesas médicas, isso porque no meu entendimento as declarações por eles emitidas têm o mesmo valor probante dos recibos e não são suficientes para comprovar a efetiva prestação do serviço e nem tampouco o seu efetivo pagamento.

Ante o exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso, para restabelecer apenas as deduções das despesas com instrução, no valor de R\$ 730,00, na base de cálculo do imposto de renda.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza