



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10730.009880/2008-54
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2001-003.839 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 22 de outubro de 2020
Recorrente MARIA RUTH MACHADO FELLOWS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

Quando devidamente comprovados 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 efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar 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. 7/11), lavrada em 25/04/2007, em desfavor da recorrente acima citada, no qual a autoridade fiscal, durante procedimento de revisão de sua Declaração de Ajuste Anual – DAA, relativa ao exercício de

2007, formalizou o lançamento suplementar de ofício contendo a infração de *dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 3.491,00.*

Da Impugnação

A interessada apresentou a impugnação (e-fls. 2/4), alegando, em síntese, os seguintes argumentos, extraídos do relatório do julgamento anterior:

O sujeito passivo apresentou a impugnação, recepcionada em 28/08/2008 (fl. 01-02), com a juntada de documentos comprobatórios e alegação cujos pontos relevantes para apreciação do litígio são os seguintes:

- 1) Complementa as informações que foram apontados no lançamento.
- 2) Não há modelo de recibo estipulado pela Receita Federal cuja obrigação é da competência dos prestadores de serviços médicos.
- 3) Prestou a declaração de DIRPF com base em documentos enviados pela fonte pagadora.

Do Julgamento em Primeira Instância

No Acórdão nº 04-21.934 (e-fls. 24/35), os membros da 8ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS), por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, mantendo no crédito tributário parcela da infração sobre despesas médicas e, do voto do relator a quo, podemos destacar o seguinte:

DESPESAS MÉDICAS

Trata-se de glosa de despesas médicas por falta de comprovação. A questão da prova das despesas médicas deve ser analisada, nos termos da primeira parte do art. 29 o Decreto nº 70.235/1972, à luz dos seguintes elementos, critérios e princípios, colhidos na legislação do imposto de renda pessoa física, na doutrina e na jurisprudência administrativas:

1) Natureza das despesas: para que seja possível a dedução da despesa médica, esta deve preencher os seguintes requisitos, cumulativamente: a) tratar-se de prestação de serviço na área da saúde, realizada por médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares ou o fornecimento de produtos de exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (art. 8º, inc. II "a" da lei 9.520, de 26/12/1995), b) o beneficiário da prestação ou produto deve ser o contribuinte ou seus dependentes e c) o preço da prestação ou produto deve ter sido suportado pelo contribuinte (art. 8º § 2º, inc. II da lei 9.520, de 26/12/1995).

2) Meio de prova: o legislador do imposto de renda pessoa física entendeu por bem restringi-lo à prova documental, e, ainda, estipular requisitos objetivos para sua eficácia, a saber:

...

De acordo com o artigo acima transcrito, percebe-se que a terminologia adotada pela lei é "documentação", o que, por certo, compreende diversos tipos de

documentos, tais como, recibo de pagamento/nota fiscal, exame médico, cheque nominal, prontuário médico, laudo médico, dentre outros. O importante, para que tenham eficácia probatória, é que reflitam a quitação de determinada obrigação. Para tanto, é necessário que, da documentação, seja possível identificar: a) a natureza do serviço prestado, não bastando a menção genérica à prestação de serviços médicos, b) o efetivo pagamento e c) a correspondência entre o pagamento e o valor pago ao nome, número de inscrição cadastral e endereço do profissional recebedor da contraprestação pecuniária.

Esses fatos podem estar identificados em um único documento ou num conjunto de documentos que se complementem, de livre produção, pois a lei não define forma específica. Existem, todavia, certos fatos cujo meio de prova está tipificado. São eles:

2.1 O pagamento: ainda que alternativamente, ou seja, na falta de outro documento comprobatório da quitação da obrigação, pode ser provado por meio de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento, conforme art. 8º § 2º inc. III, *in fine*, da lei 9.250/95.

2.2 A prestação do serviço por pessoa jurídica: a relação obrigacional deve ser provada por meio do cupom fiscal ou nota fiscal de serviços, com identificação da pessoa física beneficiária e os serviços prestados, por força do art. 61 da lei n.º 9.532, de 10/12/1997:

...

3) Requisitos da Prova: Em síntese, da análise do § 2º do art. 8º da lei 9.250/95, extrai-se que, para que o documento de despesas médicas seja considerado eficaz como prova da dedução, deve necessariamente conter as seguintes características: a) servir como quitação da obrigação por meio de pagamento realizado pelo contribuinte (inc. I e III), o que, por evidente, enseja a especificação do valor pago e do pagante; b) identificar o contribuinte e/ou seus dependentes como beneficiários do tratamento (inc. II); c) identificar a natureza do serviço prestado, e a quantidade, se for o caso, o que não é suprido por expressões genéricas (inc. III); d) identificar o nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ do prestador do serviço (inc. III).

4) Ônus da Prova: regra geral, ao fisco cabe provar as alegações sobre omissão de rendimentos e, ao contribuinte, a prova dos fatos que reduzem o crédito tributário (art. 333 do CPC), competindo-lhe, portanto, desincumbir-se do ônus da prova das despesas médicas deduzidas, quando exigida pelo Fisco, por força da determinação contida no Decreto-Lei 5.844/43, reproduzida no art. 73 do RIR, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999:

...

É decorrência da regra geral do direito, segundo a qual quem alega alguma coisa deve comprová-la, pois não seria lícito que a parte se beneficiasse do alegado com base apenas em meras afirmações.

Logo, para desincumbir-se do ônus da prova, ao contribuinte compete provar o fato que deu origem à despesa (serviço/produto) e também o pagamento efetuado. *Contrario sensu*, não se desincumbe do ônus da prova o contribuinte que apenas declara o fato e o pagamento da despesa. É o que se passa a demonstrar a seguir.

5) Natureza do Recibo e da Declaração de Pagamento: Esses documentos 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. 368 do Código de Processo Civil e parágrafo único do art. 219 do Código Civil/2002:

...

Esses dispositivos legais também esclarecem que tais documentos presumem-se verdadeiros somente em relação àqueles que participaram do ato. Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça já teve oportunidade de afirmar que "a presunção *juris tantum* de veracidade do conteúdo do instrumento particular é invocável tão-somente em relação aos seus subscritores (STJ, Ac. Unân. 4a T. Resp. 33.200-3/SP, rel. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira, in RSTJ 78:269). É também o entendimento da doutrina abalizada de Washington de Barros Monteiro: "*Saliente-se, entretanto, que a presunção de veracidade só prevalece contra os próprios signatários, não contra terceiros, estranhos ao ato*". (Curso de Direito Civil", 10 vol., 34ª Edição, p. 257 e 258).

É certo que o sistema protege o documento que se reveste de presunção de veracidade, permitindo redução do seu valor probatório somente diante de prova em contrário. Por outro lado, o documento que não se reveste de presunção de veracidade é passível de ser rejeitado como prova, independentemente de prévia infirmação quanto à sua autenticidade ou veracidade, desde que haja outros motivos.

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

Assim, com base nos princípios da persuasão racional e do livre convencimento, e, considerando que, conforme dispositivos do Código Civil retrocitados, o ônus da prova do fato declarado compete ao contribuinte interessado na prova da sua veracidade, conclui-se que, desde que haja motivos relevantes, é legítima a exigência, pelo Fisco, de elementos complementares a este documento, com a finalidade de formar juízo de verossimilhança dos fatos declarados, não se exigindo, para tanto, a infirmação da autenticidade e veracidade do recibo e da declaração de pagamento. Os motivos para tanto serão tratados no item 7 abaixo.

6) Natureza da Declaração Pública de pagamento: A fé pública reconhecida ao documento público faz presumir autênticos e verdadeiros os fatos que o escrivão, o tabelião, ou o funcionário declarar que ocorreram em sua presença (art. 364 do CPC), mas a fé pública não envolve o conteúdo da declaração, conforme lição dos doutos:

...

Diante disso, aplica-se à declaração pública prestada pelo interessado as mesmas noções, já explanadas, quanto à eficácia probatória do recibo e da declaração particular de pagamento.

7) Razoabilidade: sabendo-se que as declarações, por si só, podem não ser suficientes para comprovar o fato que deu origem à despesa médica, a decisão quanto à necessidade de mais ou menos elementos de prova deve ser resolvida à luz do princípio da razoabilidade, ponderando-se a acessibilidade às provas, a saber:

7.1 Despesas médicas de valor expressivo: ensejam, necessariamente, maior comprovação da despesa incorrida, as deduções de despesas médicas que tenham valor expressivo, individualmente ou em conjunto. É sabido que, em regra, os tratamentos

de saúde mais onerosos são mais complexos, sendo, por isso, precedidos por exames laboratoriais, radiológicos e outros. Além disso, é possível afirmar que, em regra, as dívidas de valores elevados são pagas em cheque ou cartão de crédito, por questões de segurança e de comodidade. Considerando esses fatores, que são de conhecimento geral, e, portanto, deduzidos a partir da ordinária experiência, presume-se que, nesses casos, em regra, é viável, e possível, a apresentação, pelo contribuinte, de elementos complementares ao recibo de pagamento, tais como os documentos retrocitados (exames laboratoriais, cheques, etc.).

Este entendimento é abalizado pela jurisprudência do Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme ementas abaixo:

...

7.2 Despesas médicas de pequeno valor: *contrario sensu*, salvo situações especiais, são suficientes para comprovar as despesas de pequena monta, as declarações/recibos/notas fiscais emitidos com todos os requisitos do art. 8º §2º da lei 8.250/95 (ver item 1 a 3 supra), notadamente quando o valor for compatível com a natureza do serviço prestado, considerando que, nesses casos, a prova suplementar é de difícil, e até mesmo impossível produção para o contribuinte, haja vista que os tratamentos de menor valor, em regra, correspondem a serviços de menor complexidade, que, por isso, em regra, dispensam exames médicos subsidiários. Além disso, de acordo com a experiência, é grande a probabilidade de a quitação da obrigação ser realizada em dinheiro.

8. Todo o exposto leva a concluir que a declaração particular ou pública de pagamento, por si só:

8.1 Não tem eficácia probatória para fins de dedução do imposto de renda pessoa física, quando:

8.1.1 Não preencher os requisitos objetivos do art. 8º § 2º da lei 9.250/95 (ver itens 1 a 3 supra), conforme já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, última instância administrativa do Ministério da Fazenda, no Ac. n.º CSRF/01-1.458/92 (DOU de 19/01/1995):

...

8.1.2 Preencher os requisitos objetivos do art. 8º § 2º da lei 9.250/95 (ver itens 1 a 3 supra), mas a despesa médica:

8.1.2.1 tiver valor expressivo, e, além disso, o contribuinte, devidamente intimado, não tiver apresentado elementos subsidiários nem comprovado a impossibilidade de fazê-lo (ver item 7.1 supra);

8.1.2.2 referir-se a serviço prestado por profissional reconhecidamente inidôneo por meio de súmula administrativa, o que está de acordo com Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

...

8.2 Por outro lado, tem eficácia probatória, para fins de dedução do imposto de renda pessoa física, a declaração particular ou pública de pagamento que preencha os requisitos objetivos do art. 8º § 2º da lei 9.250/95 e que se refira a despesa médica de

pequena monta, condizente com o serviço prestado, tendo ou não o contribuinte sido intimado a apresentar elementos subsidiários (ver item 7.2 supra).

9) Passa ao exame do quadro fático.

...

10) Análise e julgamento

Se o contribuinte for instado a comprovar as deduções, como autoriza a Lei, não deverá apenas indicar, mas sim apresentar documentação ou cheque nominativo, que são as duas possibilidades de comprovação eficazes.

A contrario sensu, se o contribuinte dispor de documentação suficiente para comprovar, de acordo com os dispositivos precedentemente analisados, a prestação do serviço, a quem foi prestado, e a efetividade da despesa, desnecessária a indicação do cheque nominativo.

É a consequência lógica e coerente com uma interpretação sistemática da legislação, que não limitou a forma de comprovar a um documento específico, quando bem poderia, mas adotou, ao contrário, o termo coletivo "documentação", que abre amplas possibilidades de comprovação, sem que tenha sido fixado que apenas um documento seria a prova cabal, e, muito menos, qual seria esse documento.

Portanto, se inexistir a fixação legal dos meios de prova e de seu respectivo valor para esta finalidade, excetuando-se o uso de provas ilícitas, em conformidade com o Inc. LVI, art. 5º, da Constituição Federal, pode-se provar a ocorrência das despesas em apreço por quaisquer modos que sejam adequados e suficientes para tanto.

Se não há disposição legal que estabeleça que um único documento seja o apto a comprovar tais requisitos, não pode o contribuinte, no caso de existir motivadas razões ("todas as deduções estão sujeitas a comprovação" ou justificação, a juízo da autoridade lançadora" e "ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte") para considerar que um documento é insuficiente para a comprovação pretendida, eximir-se do ônus probatório pela mera afirmação de que o referido documento seria suficiente.

Além disso, as declarações constantes de documentos particulares presumem-se verdadeiras apenas em relação às partes que participaram do ato, como dispunha o art. 131, caput, do Código Civil de 1916, o parágrafo único do art. 219 do Código Civil atual e art. 368 do Código de Processo Civil.

Desta forma, para fazer efeito perante terceiros, não está dispensada a comprovação das declarações inseridas em documentos particulares, como afirma Washington de Barros Monteiro, em sua obra "Curso de Direito Civil", 1º vol., 34ª Edição, p. 257 e 258: "Saliente-se, entretanto, que a presunção de veracidade só prevalece contra os próprios signatários, não contra terceiros, estranhos ao ato",

A única exceção que se vislumbra, na situação em particular e por expressa disposição normativa, ocorreria se o documento em questão fosse o cheque nominativo, situação em que somente não poderia ser aceito, para comprovação da despesa, mediante prova, a ser produzida pelo Fisco, de que não se referiu ao pagamento de uma despesa médica.

À vista desses documentos e com base na legislação, critérios e princípios expostos, é cabível a dedução de despesa médica conforme a seguinte tabela demonstrativa:

...

REVISÃO

Assim, o presente processo de crédito foi lavrado com observância Dos dispositivos normativos vigentes, mas foram apresentados motivos de fato que implicam na modificação do lançamento, pela admissão fatos tributários que alteram o Imposto de Renda Pessoa Física Suplementar a Pagar conforme o seguinte demonstrativo:

...

Do Recurso Voluntário

Inconformada com o resultado do julgamento de 1ª instância e amparada pelo contido no artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72, a interessada interpôs o *recurso tempestivo* (e-fls. 39/45), arguindo contra a 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 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\$ 3.235,00*.

Do Mérito

Da Glosa sobre Deduções com Despesas Médicas

Em síntese, a recorrente afirma que não foi observado o princípio da verdade material e que ao que parece, a fiscalização presume que os serviços médicos não foram realizados, ou, os médicos, prestadores de serviço, estão fornecendo declaração falsa.

Entende que ao fisco não cabe simplesmente fazer afirmações e presunções, mas é preciso, também, que fundamente de forma inequívoca tal afirmação, concluindo que a

presunção não é admitida pelo nosso sistema tributário e colaciona algumas decisões que comungam com sua argumentação.

Traz aos autos, além dos recibos já apresentados com a peça impugnatória, declarações emitidas pelos prestadores de serviço, ratificando a execução dos mesmos.

Em suma, estão acima transcritas, as principais linhas argumentativas de defesa da recorrente.

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

Glosa do valor de R\$ *****3.491,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução.

Glosa das despesas médicas no valor de R\$ 3.491,00, tendo em vista os recibos fornecidos por LEONARDO DE ABREU ALONSO, NATHALIA VARGAS FURTADO e ELLEN TAVARES SAMPAIO não atendem as condições estabelecidas pelo inc. III do parágrafo 2º, do art. 8, da Lei nº 9.250, de 26/12/1995

Já o julgamento de primeira instância (e-fls. 34), entendeu que faltaram aos recibos uma descrição específica dos serviços prestados, bem como a comprovação da efetividade da prestação dos serviços, seja pela apresentação de prescrição médica e exames ou pela comprovação do efetivo pagamento daquelas despesas.

Bem, o ponto de discordância resume-se, pode-se assim dizer, quanto à suficiência de recibos e declarações, apresentados pelo contribuinte, para comprovar eficazmente, após regularmente intimado, as despesas com profissionais da área médica/odontológica para fins de dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física.

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 n.º 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 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). (grifou-se)

A recorrente apresentou *recibos e declarações* (e-fls. 12 e 46/48) no intuito de comprovar a regularidade da prestação dos serviços médicos/odontológicos.

Em regra, 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.*

No presente caso, *não constam dos autos que a autoridade lançadora tenha exigido do contribuinte* a comprovação da efetividade da prestação dos serviços médicos/odontológicos, por meio de cheques, recibos de cartão de crédito, transferências eletrônicas e outros comprovantes de pagamento, bem como a apresentação de exames laboratoriais ou de imagens realizados, prontuários e/ou fichas de acompanhamento médico, receituários entre outros documentos possíveis.

Com efeito, vemos que o agente fiscal motivou sua glosa nos recibos apresentados por entender *que não atendiam as condições estabelecidas pelo inciso III, §2º, do art. 8º, da Lei n.º 9.250/95.*

Embora a autoridade lançadora não tenha especificado qual(is) condições não foi (ram) observadas por aqueles documentos, após análise dos recibos *presumimos que tenha sido a ausência do endereço dos respectivos prestadores de serviço.*

É de entendimento deste julgador que não cabe a este estabelecer outros elementos de comprovação, além dos exigidos pela legislação, quando durante o procedimento não o fez a autoridade fiscal.

Neste caso, o escopo de minha reanálise limita-se à adequação dos recibos apresentados pelo sujeito passivo.

Dentro desta linha de raciocínio, vemos que a restrição feita aos mesmos, pela autoridade lançadora (ausência de endereço), *foi suprida com a apresentação das declarações pela interessada* (e-fls. 47/48).

Portanto, entendo que a documentação apresentada, neste caso particular, *é suficiente para comprovar a efetividade da prestação dos serviços fisioterápicos ao sujeito passivo.*

Considerando as especificidades desta autuação fiscal, entendo que a recorrente *logrou êxito em comprovar a efetividade da prestação dos serviços fisioterápicos* com aqueles profissionais, e, assim, *voto pelo restabelecimento integral das deduções efetuadas com despesas médicas*.

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

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura