



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.731025/2011-13
ACÓRDÃO	2001-007.684 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de abril de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ANA MARLY FOGLI SCARLATO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2009

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS E NOTAS FISCAIS. EFETIVO PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO. CONJUNTO PROBATÓRIO SUFICIENTE.

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.

Afasta-se parcialmente a glosa das despesas que a contribuinte comprova ter cumprido os requisitos exigidos para a dedutibilidade, por documentação hábil e idônea, mediante apresentação dos comprovantes dos tratamentos, dos pagamentos realizados ou outros documentos que cabalmente atestem a realização do procedimento deduzido.

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 de que são titulares os contribuintes, ainda que apresentada a destempo, desde que reúnam 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 que sejam restabelecidas as deduções das despesas médicas, no valor total de R\$ 6.270,50 (seis mil duzentos e setenta reais e cinquenta centavos), 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. 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. 79/84):

Trata-se de impugnação apresentada pelo sujeito passivo em 20/07/2011 (fls. 02 e 03) contra a Notificação de Lançamento (NL) de fls. 04 a 08 (data da ciência em 04/07/2011 - fl. 53), que apurou um imposto suplementar de R\$ 12.570,21, a incluir os acréscimos legais detalhados no “demonstrativo do crédito tributário” da NL, resultante da revisão da DIRPF/2010.

A(s) infração(ões) apurada(s), detalhada(s) na notificação de lançamento, “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, consistiu(ram) em:

a) Dedução Indevida de Despesas Médicas no valor total de R\$ 43.583,84 **por falta de comprovação do efetivo pagamento e da efetiva utilização dos serviços**, não obstante a contribuinte tenha sido **intimada para esta finalidade**, conforme abaixo discriminado:

- INSTITUTO CONTATORE LTDA. R\$ 16.000,00

- JOSE VICENTE CONTADOR R\$ 15.000,00

- WILLIAM ROGERIO DOMINGUES DE OLIVEIRA R\$ 10.000,00

- MEDIAL SAUDE R\$ 1.693,84

- MARIA ELISABETH MESQUITA R\$ 270,00

- OSMAR TROJAN R\$ 620,00

b) Dedução Indevida com Despesa de Instrução no valor de R\$ 2.126,02 indevidamente deduzido de despesas com instrução do alimentando **por falta de previsão legal para sua dedução**. Disse o fisco que a contribuinte não declarou que tinha dependente.

Em sua defesa, o sujeito passivo alegou: *Juntada a comprovação da origem dos valores mencionados nos autos nesta mencionados, entendimento já ter atendido as exigências da Receita Federal.*

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve o lançamento do crédito tributário em litígio.

Cientificada da decisão, em 05/07/2021 (fls. 90), a contribuinte, em 04/08/2021, interpôs recurso voluntário (fls. 108/114), insurgindo-se contra a manutenção da autuação remanescente, alegando, preliminarmente que os recibos e notas fiscais apresentadas são documentos hábeis para comprovar as despesas realizadas, ao teor da legislação de regência, portanto idôneos, cujos pagamentos foram realizados mediante cheques e parte em espécie. No mérito, em reforço aos documentos já anexados, apresenta novo conjunto probatório das despesas por ela realizadas, bem como aquelas em favor de sua filha/alimentanda, Ludmila Fogli Scarlato, inexistindo assim razão para negativa da dedução das despesas médicas declaradas. Requer, ao final, o cancelamento do débito fiscal reclamado.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 116/175.

Em 06/11/2024, em face da extinção do mandato do conselheiro relator, Marcelo Milton da Silva Risso, ocorrida em 04/11/2024, o processo foi enviado para novo sorteio (fls. 186), sendo-me distribuído em 13/12/2024, 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

As alegações trazidas preliminarmente, a bem da verdade complementam e se confundem com as razões de mérito, e com ele serão apreciadas.

Mérito

Da glosa mantida sobre as despesas médicas declaradas:

O litígio recai sobre a glosa das despesas pagas aos profissionais José Vicente Contador (R\$ 15.000,00), William Rogério Domingues de Oliveira (R\$ 10.000,00), Maria Elisabeth Mesquita (R\$ 270,00) e Osmar Trojan (R\$ 620,00), ao Instituto Contatore Ltda. (R\$ 16.000,00) e à Divicom Adm. de Saúde – Medial (R\$ 1.693,84) – **por falta de comprovação da despesa realizada, em relação aos profissionais Maria Elisabeth e Osmar Trojan, e do efetivo pagamento quanto aos demais prestadores** – apurada em sede de revisão da DAA/2010 apresentada, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, no sentido do acatamento das aludidas despesas declaradas.

Visando suprir o ônus que lhe competia, instrui a peça recursal, dentre outros e em especial, com cópia de recibos, cheques e extratos bancários, atestando os pagamentos por ela realizados no decorrer do ano-calendário de 2009 (fls. 120, 122, 124/144 e 169).

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 e notas fiscais, 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 pela Recorrente.

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

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 dos autos, não há sumula administrativa de documentação tributariamente ineficaz em relação aos profissionais contratados, 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 as declarações fornecidas pelos profissionais José Vicente Contador e William Rogério Domingues de Oliveira (fls. 16 e 27), aliado aos recibos por eles anteriormente emitidos (fls. 28/31 e 32), além de conterem os requisitos exigidos da legislação de regência, apontam a ocorrência dos tratamentos médicos e odontológicos submetidos pela Recorrente, bem como os pagamentos por ela efetuados no decorrer do ano-calendário de 2009, restando, ao meu sentir, suprido o vício apontado acerca da **comprovação 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.

Já em relação ao Instituto Contatore Ltda., tal despesa merece acolhida parcial – levando-se em conta, diga-se de passagem, que extratos bancários sem a devida correlação de datas (mesmo que próximas) entre os valores e os recibos/notas fiscais emitidos, são insuficientes

para atestar os efetivos pagamentos, aliando-se o fato da inexistência de saques em valores suficientes nos outros meses em que ocorreram os tratamentos odontológicos (fls. 24/25) – porquanto restou apenas comprovado efetivo pagamento de despesa realizada no mês de dezembro (fls. 26), via cheque, ao teor do extrato da conta bancário acostado (fls. 169), calhando aqui o restabelecimento parcial, **no valor de R\$ 4.000,00**.

Em relação às despesas com os profissionais Maria Elisabeth Mesquita e Osmar Trojan, e ao Instituto Contatore Ltda., realizadas em favor de sua filha/alimentanda, Ludmila Fogli Scarlato, melhor sorte também lhe socorre. Os recibos e boletos bancários autenticados ora apresentados (fls. 120/ 122 e 126/141), aliado às cópias dos cheques que os acompanham (fls. 142 e 144), atestam e comprovam **os efetivos pagamentos – integral** em relação aos profissionais Maria Elisabeth (R\$ 270,00) e Osmar Trojan (R\$ 620,00) e **parcial** quanto ao Instituto Contatore (R\$ 1.380,50) - calhando aqui o afastamento da autuação, com o restabelecimento da dedução das aludidas despesas declaradas, **no limite em que efetivamente comprovado nos autos**.

Conclusão

Ante o exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso, para restabelecer a dedução das despesas médicas, no valor total de R\$ 31.270,50, 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 vênica para divergir em relação ao mérito recursal.

O litígio recai sobre a glosa de despesas médicas declaradas por falta de comprovação da despesa realizada e/ou do efetivo pagamento de serviços médicos e odontológicos para os profissionais abaixo listados:

- **José Vicente Contador - R\$ 15.000,00**
- **William Rogério Domingues de Oliveira - R\$ 10.000,00**
- Maria Elisabeth Mesquita - R\$ 270,00
- Osmar Trojan - R\$ 620,00

- Instituto Contatore Ltda - R\$ 16.000,00
- Divicom Adm. de Saúde – Medial - R\$ 1.693,84

O voto do relator é bastante minucioso ao apresentar as razões que levaram ao reconhecimento parcial das deduções realizadas pelo sujeito passivo após a apresentação dos documentos trazidos aos autos, sobretudo em sede de recurso voluntário.

Meu ponto de divergência se dá exclusivamente com relação às despesas relacionadas aos profissionais José Vicente Contador e William Rogério Domingues de Oliveira. Isso porque para esses casos o relator entendeu que a apresentação dos recibos acompanhados de declarações dos profissionais seriam suficientes para comprovar a efetiva prestação dos serviços, mesmo quando solicitado pela autoridade administrativa outros documentos como comprovante de pagamento.

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, sobretudo em razão dos valores consideráveis, 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 sem dúvida significativo, totalizando R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais).

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 não foi feito 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 de tratamento seguida nem qualquer outro documento que comprove que os tratamentos, de fato, foram prestados.

E quanto a um dos profissionais o conteúdo do recibo e da declaração apresentada sequer é o mesmo.

É ver que às fls. 21 do e-processo temos a declaração do profissional William Rogério Domingues Oliveira segundo a qual teria sido pago o valor de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) em 10 parcelas de R\$ 1.000,00 durante o exercício de 2009 relativo a tratamento odontológico de confecção de prótese e implantes dentários. Novamente ressalta-se que não foi trazido aos autos nenhum elemento adicional capaz de comprovar a efetividade de tal despesa como eventuais exames laboratoriais, cópias de raio x – tão comuns em procedimento dentários – ou mesmo maiores informações quanto aos implantes e a prótese – nem tampouco comprovante de pagamento. Por mais que estejamos diante de um pagamento parcelado – 10 parcelas de R\$ 1.000,00 o valor total é considerável, totalizando R\$ 10.000,00.

Ocorre que, às fls. 37, encontramos nova declaração do mesmo profissional – William Rogério Domingues Oliveira – segundo a qual no exercício de 2009 ele teria recebido o valor de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) relativo a tratamento odontológico dessa vez em 08 (e não mais 10) parcelas, sendo algumas de R\$1.500,00 e outras de R\$ 1.000,00.

Ora, seriam serviços distintos prestados à Recorrente pelo mesmo profissional? Caso estejamos diante do mesmo serviço as declarações sequer têm o mesmo conteúdo. Inadmissíveis, portanto, como meio de prova para o que se pretende no presente caso.

Já às fls. 32 temos recibo emitido pelo profissional José Vicente Contador no valor de R\$ 15.000,00 relativo a uma cirurgia de enxerto ósseo pagos em espécie. Novamente, trata-se de valor considerável e de um procedimento cirúrgico. Não foi apresentado nenhum exame, cópia

de prontuário médico ou outro documento diverso de uma declaração que contém os mesmos elementos de um recibo capaz de comprovar que tal despesa realmente existiu – principalmente se considerarmos que todos os pagamento teriam sido realizados em espécie.

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 10880.731025/2011-13, 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 relativas a esses dois profissionais, 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 recurso, de modo que sejam restabelecidas as deduções das despesas médicas, no valor total de R\$ 6.270,50 (seis mil duzentos e setenta reais e cinquenta centavos), na base de cálculo do imposto de renda.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza