



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10930.001439/2009-59  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2801-003.556 – 1ª Turma Especial  
**Sessão de** 15 de maio de 2014  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** DANIELE CAVALHEIRO DE OLIVEIRA ZAMPAR  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006, 2007

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO. GLOSA.

A dedução de despesas médicas lançadas na declaração de ajuste anual pode ser condicionada, pela Autoridade lançadora, à comprovação do efetivo dispêndio, no caso de serviços prestados por pessoa física, desde que o sujeito passivo tenha prévio conhecimento daquilo que o Fisco está a exigir, proporcionando-lhe, antecipadamente à constituição do crédito tributário, a possibilidade de atendimento do pleito formulado.

DESPESAS MÉDICAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR PESSOA JURÍDICA.

Para dedução da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física de que trata o art. 8º, inciso II, alínea “a” e § 2º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, a comprovação da despesa médica ali prevista, quando o serviço ou fornecimento de produto for, respectivamente, prestado ou fornecido por pessoa jurídica, deve ser realizada mediante apresentação de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, devendo constar no documento apresentado a indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). Na ausência da documentação mencionada, a apresentação de cheque nominativo cujo beneficiário é a pessoa jurídica prestadora legítima a dedução da respectiva despesa médica (Solução de Consulta Interna Cosit nº 20, de 13 de agosto de 2013).

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para restabelecer despesas médicas no valor de R\$ 6.000,00, relativas ao ano-calendário de 2006, nos termos do voto do Relator.

*Assinado digitalmente*

Tânia Mara Paschoalin - Presidente.

*Assinado digitalmente*

Marcelo Vasconcelos de Almeida - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Tânia Mara Paschoalin, José Valdemir da Silva, Ewan Teles Aguiar, Carlos César Quadros Pierre, Marcelo Vasconcelos de Almeida e Marcio Henrique Sales Parada.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do acórdão de primeira instância (fl. 49 deste processo digital), reproduzido a seguir:

*Por meio das Notificações de Lançamento 2007/609450413294064 fls. 15/17 e 2006/609450838624069 de fls. 15/17 e 18/20, exige-se da contribuinte R\$ 8.130,10 de imposto suplementar, R\$ 6.097,57 de multa de ofício de 75%, e acréscimos legais decorrentes da revisão da declaração de rendimentos relativa aos exercícios de 2006 e 2007, anos-calendário de 2005 e 2006, em face de glosa de despesas médicas, no montante de R\$ 29.564,00, conforme Descrição de fls. 16 e 19 (verso).*

*A autuação foi fundamentada nos arts. 73, 80 e 83, inciso II, 788, 835 a 839, 841, 844, 871 e 992 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 RIR/1999, no artigo 8º, inciso II, alínea "a", e §§2º e 3º da Lei nº 9.250/95, arts. 43 e 48 da Instrução Normativa SRF nº 15/2001, arts. 44, inciso I e § 3º e art. 61, caput e § 3º, da Lei nº 9.430/96, art. 14 da Lei nº 11.488/2007 e art. 18 da Lei nº 10.833/2003.*

*Cientificada por via postal do lançamento em 17/03/2009 e 19/03/2009 (fls. 29 e 36), a contribuinte apresentou, em 08/04/2009, a impugnação de fls. 01 a 06, acolhida como tempestiva pela unidade de origem (fl. 49), instruída com os documentos de fls. 07 a 24, na qual discorda da glosa das despesas médicas havidas em 2005 com os profissionais Suhaila Salim Sobh, CPF nº 019.319.93947, Wilson Busalaf, CPF nº 826.744.77849, Maria Fernanda Pierro, CPF nº 834.288.60934, Gisele Marchi, CPF nº 004.150.94984, e da glosa das despesas médicas havidas em 2006, com os profissionais Wilson Busalaf, CPF nº 826.744.77849, Maria Fernanda Pierro, CPF nº 834.288.60934, e Laboratório Valente Malaguido Ltda., CNPJ 07.897.385/000160, nos respectivos montantes de R\$ 5.004,00, R\$ 2.564,00 e R\$ 1.996,00.*

R\$ 2.000,00, R\$ 2.560,00, R\$ 5.000,00, R\$ 5.000,00, R\$ 4.000,00 e R\$ 6.000,00, nos anos-calendário de 2005 e 2006, conforme descrição de fls. 16 e 19 (verso).

*Apresenta declarações dos profissionais médicos, com exceção de Giselle Marchi, que não foi encontrada, e protesta que tais documentos são hábeis a convicção da autoridade fiscal.*

A impugnação apresentada pela contribuinte foi julgada improcedente por intermédio do acórdão de fls. 48/51 deste processo digital, assim ementado:

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

*Exercício: 2006, 2007*

*DESPESAS MÉDICAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.*

*São dedutíveis despesas médicas, desde que devidamente comprovadas mediante documentação hábil e idônea.*

Cientificada da decisão em 18/06/2011 (fl. 54), a Interessada apresentou recurso em 04/07/2011 (fls. 55/64). Na peça recursal aduz, em síntese, que:

- Entende o Fisco que os comprovantes (recibos) fornecidos pelos prestadores de serviços não se prestam à comprovação das despesas médicas glosadas, mesmo que revestidos das formalidades legais exigidas.

- Também não foram aceitas as declarações (com reconhecimento de firma) fornecidas pelos prestadores de serviços reafirmando a efetiva realização dos serviços e o respectivo recebimento do preço dos serviços.

- Para o Fisco, o contribuinte está obrigado a comprovar o efetivo pagamento dos serviços exclusivamente com cheques nominativos ou documentos bancários, sendo proibido o pagamento de despesas médicas com moeda corrente nacional.

- A legislação determina que a comprovação do pagamento da despesa será feita mediante “*documentos originais que indiquem nome, endereço e número de inscrição no CPF ou CNPJ de quem os recebeu*”, bem como que “*na falta de documentação a comprovação da despesa poderá (e não deverá) ser feita com a indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento*”.

- Na hipótese dos autos o Fisco é que deve provar as suas alegações, infirmando os documentos apresentados pelo contribuinte, não sendo suficientes meras suposições para desclassificar o recibo como prova hábil. E essa prova não existe nos autos, ou seja, o Fisco não se desincumbiu do ônus que era seu.

Ao fim, requer seja declarado insubsistente o lançamento fiscal. Caso remanesça algum rendimento tributável, que seja apurado o novo valor do imposto devido e seus acréscimos legais.

Por meio da Resolução nº 2801-000.181, de 23 de janeiro de 2013 (fls. 69/72), o julgamento foi convertido em diligência a fim de que a Delegacia que jurisdiciona o

domicílio fiscal da Recorrente juntasse aos autos as cópias dos recibos/notas fiscais das despesas médicas e o Termo de Intimação para comprovação do efetivo pagamento, de forma a dar mais segurança a este Colegiado na decisão a ser proferida.

Às fls. 82/151 deste processo digital foi anexado o dossiê fiscal que precedeu o lançamento.

Pedi a inclusão do processo em pauta de julgamento.

### Voto

Conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida, Relator

Conheço do recurso, porquanto presentes os requisitos de admissibilidade (procuração outorgando poderes ao patrono da Recorrente à fl. 8 deste processo digital).

No processo administrativo fiscal a exigência de comprovação de um fato está ligada ao modo como se distribui o ônus da prova entre as partes interessadas na proteção de seus direitos.

Tratando-se de processo relativo ao imposto de renda da pessoa física cabe ao Fisco, em regra, provar as alegações sobre omissão de rendimentos e ao contribuinte os fatos que reduzem a base de cálculo do tributo.

Logo, compete ao contribuinte provar os fatos que deram origem às despesas médicas, facultando-lhe a legislação desincumbir-se de tal mister mediante a apresentação de recibos emitidos por profissionais da área da saúde.

Nada obsta, no entanto, que a Administração Tributária exija que o interessado comprove o efetivo pagamento das despesas médicas realizadas quando a Autoridade fiscal assim entender necessário, na linha do disposto no § 3º do art. 11 do Decreto-Lei nº 5.844/1943, cujo teor é o seguinte:

*Art. 11. (...)*

*§ 3º Todas as deduções estarão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.*

Observo, por importante, que tal faculdade deve ser concretizada por meio de um ato cuja materialização se dá com a lavratura de um termo, isto é, de um documento no qual está expressa a pretensão da Administração, de modo que o sujeito passivo tenha prévio conhecimento daquilo que o Fisco está a exigir, proporcionando-lhe, antecipadamente à constituição do crédito tributário, a possibilidade de atendimento do pleito formulado.

No caso concreto, a Autoridade lançadora, por intermédio do Termo de Intimação Fiscal de fl. 113 deste processo digital, intimou a Recorrente, antes da constituição do crédito tributário, a “*comprovar o efetivo pagamento (extratos bancários, cheques nominais, transferências bancárias, retiradas bancárias em espécie coincidentes em data e valor*” das despesas médicas realizadas e deduzidas nas declarações de ajuste anual dos anos-calendário 2005 e 2006.

A Interessada, no entanto, limitou-se a declarar, por intermédio do documento de fl. 115, que o pagamento das despesas médicas foi efetuado em espécie, sem colacionar aos autos qualquer prova do efetivo pagamento das despesas deduzidas, a exemplo de saques bancários em datas aproximadas aos pagamentos realizados.

Nesse contexto, em que houve a prévia intimação da contribuinte, penso que a dedutibilidade de despesas médicas está condicionada à comprovação do efetivo dispêndio, uma vez que, nos termos do Decreto-Lei nº 5.844/1943, art. 11, § 3º, acima transcrito, as deduções de despesas médicas “*estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora*”.

Nessa linha de raciocínio, a totalidade das glosas efetuadas deveria, a princípio, ser mantida. Observo, entretanto, por oportuno, que a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB emitiu, com caráter vinculante, a Solução de Consulta Interna - SCI Cosit nº 20, de 13 de agosto de 2013, que embora não trate da faculdade atribuída à Fiscalização pelo § 3º do art. 11 do Decreto-Lei nº 5.844/1943, cuidou de estabelecer a forma de comprovação de despesas médicas quando o serviço é prestado por pessoa jurídica. O objeto da referida consulta interna está explicitado em seu item 4, assim descrito:

*4. Diante do exposto, submete-se à Cosit o seguinte questionamento:*

*4.1. A comprovação da despesa médica, para fins de dedução na Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DAA), quando o serviço é prestado por pessoa jurídica, deve ser realizada somente por meio de nota fiscal ou pode sê-lo por meio de recibo ou documento equivalente?*

A conclusão da consulta foi sintetizada em seu item 9, nos seguintes termos:

*9. Considerando-se todo o exposto, soluciona-se a Consulta Interna nº 5, de 1º de março de 2013, respondendo à Consulente que:*

*9.1 para efeitos da aplicação da dedução da base de cálculo do IRPF, de que trata o art. 8º, inciso II, alínea “a” e § 2º, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, a comprovação da despesa médica ali prevista, quando o serviço ou fornecimento de produto for, respectivamente, prestado ou fornecido por pessoa jurídica, deve ser realizada mediante apresentação de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, ou, ainda, na falta de documentação, pode-se considerar também o cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento. No entanto, em relação às informações relativas àquela pessoa jurídica, a qual recebeu o pagamento, deve-se, em especial, constar na referida documentação a indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).*

Nesse contexto, não seria razoável exigir do contribuinte, nos casos de serviços médicos/fornecimento de medicamentos prestados/fornecidos por pessoa jurídica, a comprovação do efetivo pagamento, já que o próprio órgão fiscalizador exige tão somente a nota fiscal, ou o recibo, ou documento equivalente, desde que conste de qualquer destes a indicação do nome, endereço e número de inscrição no CNPJ.

Poder-se-ia cogitar de que tal entendimento somente seria aplicável a partir da edição da SCI Cosit nº 20/2013. Anoto, no entanto, que a fundamentação utilizada pelo órgão competente da RFB se restringiu ao art. 1º da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994 e ao art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, ambos vigentes à época dos fatos geradores objeto da presente Notificação de Lançamento. Confira:

*7. De início, vale destacar os seguintes parâmetros legislativos que envolvem a matéria:*

**7.1. Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994**

*Art. 1º A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.*

*1º O disposto neste artigo também alcança:*

*a) a locação de bens móveis e imóveis; b) quaisquer outras transações realizadas com bens e serviços, praticadas por pessoas físicas ou jurídicas.*

*2º O Ministro da Fazenda estabelecerá, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, os documentos equivalentes à nota fiscal ou recibo podendo dispensá-los quando os considerar desnecessários.*

*(...)*

**7.2. Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995**

*(...)*

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

*I de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;*

*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:*

*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 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;*

*IV não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;*

*V no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.*

*(...)*

*8. Tomando-se em conta a indagação da Consulente, a presente análise tratará especificamente de situação envolvendo a comprovação da despesa médica, na hipótese de a prestação de serviço e fornecimento de produto, se for o caso, serem efetuados **por pessoa jurídica**, no âmbito da legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF).*

*8.1. Conforme a legislação citada, tem-se o seguinte:*

*8.1.1. diante do disposto na mencionada Lei nº 8.846, de 1994, a emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação. Assim, depreende-se que não haveria hierarquia de ordem ou qualquer preferência, para fins de comprovação, no tocante à emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, ainda que a venda, prestação ou operação fossem realizadas por pessoa jurídica.*

*8.1.2. posteriormente, com a edição do contido no citado § 2º do art. 8º da Lei nº 9.250, de 1995, os pagamentos de despesas médicas previstas nesse mandamento legal, para fins de dedução da base de cálculo do imposto, deveriam ser **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.*

*8.1.3 desse modo, entende-se que os termos do citado dispositivo constante da Lei nº 9.250, de 1995, veio a complementar e, principalmente, detalhar o que já fora determinado pelo contido*

*pagamentos em referência deveriam ser **especificados e comprovados**, via nota fiscal, recibo ou documento equivalente, ou, ainda, na falta de documentação, poderia também ser considerado o cheque nominativo referente a tais pagamentos, com as mencionadas indicações trazidas pelo § 2º do art. 8º da Lei nº 9.250, de 1995.*

*8.2. Diante do contido no citado art. 1º da Lei nº 8.846, de 1994, e dos instrumentos tributários aqui trazidos, tem-se como entendimento de que a comprovação da despesa médica, para fins de dedução da base de cálculo do IRPF, quando o serviço ou fornecimento de produto for, respectivamente, prestado ou fornecido por pessoa jurídica, deve ser realizada mediante apresentação de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, ou, ainda, na falta de documentação, pode-se considerar também o cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento. No entanto, em relação às informações relativas à pessoa jurídica, a qual recebeu o pagamento, deve-se, em especial, constar na referida documentação a indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).*

Assim, não vejo nenhum óbice em aplicar o disposto na SCI Cosit nº 20/2013 ao presente processos administrativo, haja vista que os atos normativos que embasaram o entendimento nela exposto já vigoravam à época em que as despesas médicas foram deduzidas pela Recorrente.

Adoto, então, neste caso, o seguinte entendimento em relação à glosa de despesas médicas quando a Autoridade lançadora, previamente ao lançamento fiscal, intima o contribuinte a apresentar a comprovação do efetivo pagamento:

a) prestação de serviços médicos por pessoa física: dedutibilidade das despesas médicas está condicionada à comprovação do efetivo dispêndio (Decreto-Lei nº 5.844/1943, art. 11, § 3º);

b) prestação de serviços médicos por pessoa jurídica: dedutibilidade das despesas médicas está condicionada à apresentação de nota fiscal, de recibo ou de documento equivalente, devendo constar, em qualquer deles, a indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). Na falta dos documentos citados, a apresentação de cheque nominativo à prestadora dos serviços é suficiente à dedução (SCI Cosit nº 20/2013).

No caso concreto, foram apresentadas notas fiscais de serviços médicos emitidas por pessoa jurídica no montante de R\$ 6.000,00 (fls. 131/140 deste processo digital), relativas ao ano-calendário de 2006, contendo os requisitos formais exigidos na SCI Cosit nº 20/2013 (nome, endereço e número de inscrição no CNPJ da pessoa jurídica).

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para restabelecer despesas médicas no valor de R\$ 6.000,00, relativas ao ano-calendário de 2006.

*Assinado digitalmente*

**Marcelo Vasconcelos de Almeida**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/06/2014 por MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por TANIA MARA PA SCHOALIN

Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10930.001439/2009-59  
Acórdão n.º **2801-003.556**

**S2-TE01**  
Fl. 165

---

CÓPIA