



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

**Processo n°** 10980.722592/2013-12  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-003.663 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 7 de fevereiro de 2017  
**Matéria** IRPF - Despesas Médicas  
**Recorrente** JOÃO ALMEIDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

DIRPF. DEDUÇÕES. COMPROVAÇÃO. REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA/RIR 1999.

Todas as deduções na base de cálculo do imposto previstas pela legislação estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei n° 5.844, de 1943, art. 11, § 3°).

**DESPESAS MÉDICAS.**

Poderão ser deduzidos os pagamentos referentes a despesas médicas efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, desde que comprovados mediante documentação hábil e idônea.

**VACINAS**

A dedução de despesas com saúde deve se limitar àquelas descritas na alínea "a", do inciso II, do art. 8º, da Lei n° 9.250/1995, não compreendendo a aplicação e/ou aquisição de vacinas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para afastar a glosa de dedução de despesas médicas no valor de R\$ 15.100,00.

Assinado digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Assinado digitalmente

Cecilia Dutra Pillar - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Rosemary Figueiroa Augusto, Martin da Silva Gesto, Cecília Dutra Pillar e Márcio Henrique Sales Parada.

## **Relatório**

Trata o presente processo de Notificação de Lançamento relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas, decorrente de revisão da Declaração de Ajuste Anual do IRPF do exercício de 2012, ano calendário de 2011 em que foram glosados valores indevidamente deduzidos a título de despesas médicas no valor de R\$ 16.210,00, culminando na alteração de ofício do resultado do ajuste anual, passando o imposto a restituir apurado de R\$ 3.998,25 para imposto a pagar de R\$ 184,50, mais multa de ofício de 75% e juros de mora calculados com base na taxa Selic, conforme demonstrado às fls. 34/35.

Na Notificação de Lançamento, fls. 03/07, a Autoridade Fiscal assim motivou as glosas das despesas:

a) Clínica de Diagnóstico por Imagem Paciornik Ltda, no valor de R\$ 110,00 - falta de comprovação do pagamento;

b) André Luiz Zétola, no valor de R\$ 15.100,00:

- falta de nomeação do beneficiário dos serviços prestados por este profissional e a respectiva comprovação documental, e

- falta de comprovação do efetivo desembolso. O contribuinte apresentou cheques do Banco do Brasil, nºs 850321 e 850322, nos valores de R\$ 12.500,00 e 2.600,00, ambos nominados a terceiros.

Inconformado o contribuinte apresentou impugnação alegando que o pagamento à Clínica de Diagnóstico por Imagem Paciornik, NF 10439, no valor de R\$ 110,00 foi realizado em dinheiro proveniente de saque com cartão no caixa eletrônico em 28/04/2011, conforme extrato bancário que anexa. Quanto à comprovação do pagamento a André Luiz Zétola, no valor de R\$ 15.100,00, feito com os cheques nº 850321 e 850322, informa que os cheques foram emitidos ao portador e entregues ao prestador dos serviços que os negociou com terceiros. Para comprovar o efetivo desembolso, apresenta declaração do profissional, de que recebeu os cheques referentes aos recibos emitidos.

Anexou cópia da NF emitida em 28/04/2011 pela Clínica de Diagnóstico por Imagem Paciornik, no valor de R\$ 110,00 (fls. 08), onde se lê na descrição dos serviços: aplicação de vacina da gripe 2011. Extrato de conta corrente do Banco do Brasil onde assinalou o saque realizado em 28/04/2011 no valor de R\$ 180,00 (fls. 09); às fls. 10/17, anexa declarações André Luiz Zétola, em que atesta ter recebido do notificado no ano de 2011 o valor de R\$ 2.600,00, referente ao cheque do BB nº 850322, conforme recibo datado de 12/12/2011 por serviços de tratamento odontológico, juntando cópia do cheque nº 850322 emitido em 05/12/2011; e outra declaração do mesmo prestador, atestando que o cheque do BB nº 850321, de R\$ 12.500,00, se refere aos recibos emitidos em 12/08/2011, 12/09/2011, 12/10/2011 e

12/11/2011, no valor de R\$ 3.125,00 cada um, totalizando R\$ 12.500,00 e junta cópia de cheque ilegível.

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR), julgou improcedente a impugnação, conforme acórdão de fls. 37/40, nos seguintes termos:

Quanto à dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual, a Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, em seu art. 8º, estabelece:

*“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 hospitalares, 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:*

*(...)*

*II - restringe-se aos pagamentos feitos pelo contribuinte, relativos ao seu 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 ou no Cadastro de Pessoas Jurídicas de quem recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.”*

*(Grifou-se)*

O artigo 73 e § 1º do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, com a correspondente matriz legal indicada, estabelece:

*“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).”*

Conforme se depreende da análise dos dispositivos legais acima, não há como acatar o gasto de **R\$ 110,00** com a Clínica de Diagnóstico por Imagem Paciornik Ltda., pois o conceito de despesas médicas para fins tributários não compreende a aquisição de vacinas.

As despesas com tratamento odontológico feitas com André Luiz Zétola, no total de R\$ 15.100,00, foram glosadas por não ter sido comprovado o beneficiário do tratamento, a sua efetiva realização e respectivo desembolso das despesas. Declarações do profissional (fls. 10 e 13) atestam ser o autuado o paciente dos procedimentos realizados.

Os cheques trazidos pelo contribuinte não se prestam a comprovar o pagamento das despesas questionadas. Já foram apresentados e glosados pela fiscalização, pois se tratam de cheques nominais a terceiros. A cópia juntada à fl. 16 nem mesmo corresponde, em datas e valores, a qualquer um dos recibos emitidos.

Além disso, o contribuinte foi intimado a apresentar documentos que demonstrassem a realização do tratamento e não o fez. Também não os apresentou na impugnação. Vale notar que quando se tratam de despesas médico-odontológicas dispendiosas e continuadas há sempre um histórico da doença, de forma que os contribuintes independentemente de solicitação por parte do fisco, costumeiramente apresentam sem qualquer parcimônia exames, laudos médicos e periciais comprovando a sua patologia e necessidade de tratamento especializado.

Com relação às declarações prestadas pelo dentista acostadas aos autos, esclarece-se que os documentos não fazem prova perante terceiros, neste caso, o Fisco, em face da disposição prevista no art. 219 do Código Civil:

*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 eximem os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las.*

Neste aspecto, declarações constantes de documento particular têm admissibilidade restrita em processo administrativo fiscal e não eximem os interessados em sua veracidade do ônus de provar tais declarações, porquanto se presume sejam verdadeiras apenas em relação aos signatários.

Isto posto, voto pela improcedência da impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Cientificado pessoalmente dessa decisão em 24/05/2013, conforme termo de fls. 44, o interessado apresentou Recurso Voluntário em 12/06/2013 (fls. 45/48), alegando em síntese:

- que não procede a alegação da DRJ de que houve aquisição de vacina pois a NF 10439 da Clínica de Diagnóstico é NF de prestação de serviços- Série "F", e o valor

cobrado se refere ao serviço de aplicação de medicamento, que só pode ser realizado em clínicas ou hospitais privados, mediante pagamento ou nos postos de saúde do SUS, se gratuitamente. Ressalta que na Notificação de Lançamento foi questionado tão somente a falta de comprovação de pagamento das despesas médicas à esta clínica, que foi sanada com o pagamento em dinheiro, oriundo de saque com cartão no caixa eletrônico em 28/04/2013 (*sic*), conforme extrato bancário juntado às fls. 16;

- da mesma forma o acórdão da DRJ quando fala das despesas com tratamento odontológico feitas com André Zétola, no total de R\$ 15.100,00, que foram glosadas por não ter sido comprovado o beneficiário do tratamento, a sua efetiva realização e respectivo desembolso das despesas. Tais alegações não podem prevalecer haja vista a apresentação do completo conjunto probatório constituído por recibos, declarações do profissional bem como declarações da efetiva realização do tratamento e microfilmagem dos cheques utilizados para o pagamento do profissional, atestando o efetivo desembolso do recorrente. O acórdão afirma que os cheques não se prestam a comprovar o pagamento das despesas questionadas, que já foram apresentados e glosados pela fiscalização pois se tratam de cheques nominais a terceiros e que a cópia juntada às fls. 16 nem mesmo corresponde, em datas e valores, a qualquer dos recibos emitidos.

Sustenta que o extrato bancário juntado às fls. 16 corresponde à comprovação de pagamento em pecúnia à Clínica de Diagnóstico por Imagem Paciornik Ltda, no valor de R\$ 110,00 e não aos pagamentos dos cheques emitidos.

Destaca que os cheques e recibos foram sim emitidos no mesmo mês, apresentados à fiscalização da malha fiscal e constam do dossiê digitalizado, mas não foram percebidos muito menos acatados pelos julgadores da DRJ.

A DRJ o acusa de não ter apresentado documentos que comprovassem a realização do tratamento. O recorrente afirma que foi intimado a apresentar os recibos e extratos bancários e também as cópias dos cheques utilizados para os pagamentos. Nenhuma comprovação mais lhe foi solicitada, até que foi surpreendido com a Notificação de Lançamento.

Argumenta que a idoneidade dos documentos apresentados deve ser presumida, cabendo ao Fisco provar a falsidade ou inexatidão dos mesmos. Não o fazendo, deve ser afastada a glosa e restabelecida a dedução das despesas médicas.

A fim de dirimir quaisquer dúvidas quanto a efetiva realização do tratamento odontológico e do efetivo desembolso das despesas, além dos documentos comprobatórios já apresentados à fiscalização e na impugnação, junta também ao recurso cópia do orçamento, das tomografias e laudos correspondentes às fases do tratamento.

Ao final requer o total provimento de seu recurso com a reforma da decisão anterior e o restabelecimento das deduções pleiteadas.

**É o Relatório.**

**Voto**

Conselheira Cecilia Dutra Pillar, relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais formalidades legais, portanto dele conheço.

O Decreto nº 70.235/1972, que regulamenta o processo administrativo fiscal, limita a apresentação de provas em momento posterior a impugnação, restringindo-a aos casos previstos no § 4º do seu art. 16, porém a jurisprudência deste Conselho vem se consolidando no sentido de que essa regra geral não impede que o julgador conheça e analise novos documentos anexados aos autos após a defesa, em observância aos princípios da verdade material e da instrumentalidade dos atos administrativos, sobretudo quando são capazes de rechaçar em parte ou integralmente a pretensão fiscal.

Nesse caso, entendo que os documentos apresentados em sede de recurso voluntário devem ser recepcionados e analisados, uma vez que comprovam os argumentos expostos pelo Contribuinte desde a impugnação e servem para rebater a decisão de primeira instância.

O presente recurso resume-se à controvérsia acerca da não aceitação pela Autoridade Fiscal, de recibos e declarações de despesas médicas desacompanhados da comprovação do efetivo desembolso dos valores pagos pelo declarante.

Às fls. 94/104 dos autos está o Termo de Intimação Fiscal nº 2013/41, lavrado em 07/03/2013, que antecedeu a Notificação Fiscal de Lançamento. Verifico que nesta intimação o contribuinte foi instado a apresentar, dentre outros documentos que não dizem respeito ao presente processo, "**(1) comprovantes dos efetivos desembolsos (cópias de cheques compensados, DOC, ordem bancária, depósito bancário, cartões de crédito ou débito, saques com cartões ou em caixa eletrônico, etc), compatíveis em datas e valores, dos pagamentos efetuados ao profissional André Luiz Zetola, conciliando com os respectivos recibos declarados na Declaração de Ajuste Anual do Exercício de 2012 e (2) nomear o beneficiário dos serviços prestados pelo mesmo profissional, apresentando documentos comprobatórios.**"

Em seguida, constam um extrato do Banco do Brasil, de conta corrente do Sr. João Almeida, indicando a compensação, em 12/12/2011 do cheque nº 850322, no valor de R\$ 2.600,00; cópia/microfilme do cheque nº 850322, emitido em 05/12/2011 e cópia/microfilme do cheque nº 850321, emitido em 07/11/2011, no valor de R\$ 12.500,00.

Nada obsta que a Administração Tributária exija que o Interessado comprove o efetivo pagamento das despesas médicas realizadas, quando a Autoridade fiscal assim entender necessário, conforme previsão do art. 73 do Regulamento do Imposto de Renda RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, abaixo transcrito:

*RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999*

*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).*

Com relação à despesa com tratamento odontológico realizado pelo Dr. André Luiz Zétola, a Notificação Fiscal descreve que a glosa foi por falta de identificação do beneficiário dos serviços, comprovação documental e comprovação do efetivo desembolso, já que não acolheu os cheques apresentados por estarem nominados a terceiros.

Pelos elementos dos autos, entendo que restou comprovado que os serviços foram prestados ao declarante, Sr. João Almeida (orçamento de fls. 49 indica ser ele o paciente, identifica os serviços a serem realizados, contém o valor total do tratamento e a forma de

parcelamento do pagamento, assim como os exames anexados às fls. 68/72 cujas imagens tomadas de 30/09/2011 a 03/05/2012, comprovam a realização de intervenções odontológicas no mesmo paciente).

Quanto aos pagamentos, o contribuinte afirma terem sido realizados através dos cheques nº 850321 (R\$ 12.500,00 ) e nº 850322 (R\$ 2.600,00), traz aos autos cópias de microfilmes destes cheques, dos extratos bancários comprovando seu desconto e declarações do profissional atestando que o cheque do BB nº 850321, de R\$ 12.500,00, se refere aos recibos emitidos em 12/08/2011, 12/09/2011, 12/10/2011 e 12/11/2011, no valor de R\$ 3.125,00 cada um, totalizando R\$ 12.500,00 e que o cheque do BB nº 850322, no valor de R\$ 2.600,00 quitou o recibo emitido em 05/12/2011.

A decisão da DRJ fundamentou a negativa de aceitação destes documentos no fato de se tratar de declaração unilateral que não faz prova perante terceiros e não admitiu os cheques como comprovação do efetivo pagamento por estarem "nominados a terceiros".

O orçamento de fls. 49, datado de 24/10/2011, identifica os procedimentos orçados que totalizam R\$ 38.500,00 e especifica a forma de pagamento: entrada de R\$ 12.500,00 e saldo em 10 parcelas de R\$ 2.600,00 cada.

Os recibos apresentados então teriam sido assim quitados:

- Recibo de 12/08/2011 de R\$ 3.125,00, recibo de 12/09/2011 de R\$ 3.125,00, recibo de 12/10/2011 de R\$ 3.125,00 e recibo de 12/11/2011 de R\$ 3.125,00, pagos com o cheque BB nº 850321 de R\$ 12.500,00, emitido em 07/11/2011.
- Recibo de 12/12/2011 de R\$ 2.600,00 - cheque BB nº 850322, emitido em 05/12/2011.

Com relação aos cheques, entendo que o emissor do documento (o declarante) não tem qualquer ingerência na destinação que seu recebedor lhe dará. Explico: nada impede que o paciente efetue um pagamento em cheque não nominal a seu dentista e este repasse o cheque a um terceiro. No caso constata-se que a pessoa que escreveu o nome do destinatário do cheque não tem a mesma grafia do subscritor deste documento (cópias do cheques estão às fls. 12 e 16). Portanto, tenho que os cheques comprovam os pagamentos realizados cujos valores e datas combinam com os previstos no orçamento.

Assim, pelo conjunto probatório dos autos, entendo que assiste razão ao contribuinte, devendo ser afastada a glosa das despesas odontológicas apontadas (no valor de R\$ 15.100,00), pois prestadas ao próprio declarante, cujos pagamentos foram realizados por meio dos cheques identificados, corroborados pelos recibos e declarações do dentista.

Com relação à despesa declarada para a Clínica de Diagnóstico por Imagem Paciornik Ltda, percebe-se que a Notificação de Lançamento motivou sua glosa na falta de comprovação do pagamento e que o documento comprobatório da despesa foi apresentado apenas em sede de impugnação (NF nº 10439, emitida pela Clínica de Diagnóstico por Imagem Paciornik Ltda e referente à aplicação de vacina). A DRJ analisou tal documento e manteve a glosa da dedução, justificando que vacina não está compreendida no conceito de despesas médicas dedutíveis para fins tributários.

A dedução de despesas com saúde deve se limitar àquelas descritas na alínea "a", do inciso II, do art. 8º, da Lei nº 9.250/1995, não compreendendo a aplicação e/ou aquisição de vacinas. Portanto, correta decisão da DRJ, devendo ser mantida a glosa de R\$ 110,00 deduzida à título de despesas médicas.

### CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por **dar provimento parcial** ao recurso voluntário, para afastar a glosa de dedução de despesas médicas no valor de R\$ 15.100,00, mantendo a incidência sobre R\$ 110,00 já que vacina é indedutível na DIRPF.

Assinado digitalmente

Cecilia Dutra Pillar - Relatora