



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.724120/2011-24
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2002-008.188 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 31 de janeiro de 2024
Recorrente JOSE IRANI DANTAS JUNIOR
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

Restando comprovada, de forma inequívoca e mediante documentação hábil e idônea, a efetividade de todas as despesas médicas informadas na declaração de ajuste anua, correta a dedução efetuada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Votou pelas conclusões o conselheiro Marcelo de Sousa Sateles.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo de Sousa Sateles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Freitas de Souza Costa - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gleison Pimenta Sousa, Marcelo Freitas de Souza Costa, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado(a)), Marcelo de Sousa Sateles (Presidente).

Relatório

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:

Trata-se de impugnação apresentada pelo interessado contra lançamento de ofício formalizado na Notificação de Lançamento de fls. 24/29, que alterou o resultado da

Declaração de Ajuste Anual (DAA) relativa ao exercício 2007, ano-calendário 2006, de imposto a restituir de R\$ 19.237,78 para imposto a pagar de R\$ 342,09.

O lançamento decorreu de procedimento de revisão interna da declaração de ajuste anual apresentada, em que foram apuradas as seguintes infrações:

i) **Dedução indevida de despesas médicas**, no valor de R\$ 22.359,80, conforme demonstrado a seguir:

Beneficiário do Pagamento	Valor Glosado	Justificativa da Glosa
Margareth M. Amaral	150,00	Gastos com instrumentador cirúrgico não são dedutíveis.
Clínica Rosenberg	1.000,00	Despesas relativas ao ano-calendário de 2005.
Marco Mocellin	589,80	Falta de comprovação.
Antonio V. Lemos	1.000,00	Falta de indicação do paciente do serviço.
Suely F. Dutra	19.620,00	Falta de indicação do paciente do serviço e do responsável pelo pagamento.
Total da Glosa	22.359,80	

Em R\$

ii) **Dedução indevida de despesas com instrução**, no valor de R\$ 1.911,80, por falta de previsão legal, relativo a despesas informadas com Kumon Instituto de Educação;

iii) **Dedução indevida de previdência privada e Fapi**, no valor de R\$ 44.439,98, devido à falta de comprovação. Acrescentou a fiscalização que o extrato anual do Banco Real demonstra R\$ 0,00 de contribuições para o PGBL-RF REAL PREV-FIX.

Cientificado do lançamento em 27/07/2010 (AR à fl. 30), o interessado apresentou, em 08/08/2011, a impugnação de fl. 02 e respectiva documentação.

Foi impugnado o lançamento e aduzido:

“R\$ 1.000,00 de Antônio Villela Lemos.

R\$ 19.620,00 de Suely de Fátima Dutra”.

É o relatório.

Cientificado da decisão de primeira instância em 15/04/2015, o sujeito passivo interpôs, em 15/04/2015, Recurso Voluntário, alegando a improcedência parcial da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

a) as despesas médicas de dependente estão comprovadas nos autos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Marcelo Freitas De Souza Costa - Relator(a)

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço

O litígio recai sobre as deduções de despesas médicas com a profissional Suely F. Dutra.

A decisão de primeira instância assim decidiu:

A impugnação é tempestiva e apresentada por parte legítima, devendo, por conseguinte, ser conhecida.

Com base na impugnação de fl. 02 e nos documentos juntados às fls. 11/13, conclui-se que o interessado não se insurge contra as alterações efetuadas pela fiscalização concernentes à dedução indevida de despesas com instrução, no valor de R\$ 1.911,80; dedução indevida com Previdência Privada e Fapi, no valor de R\$ 44.439,98, e dedução indevida com despesas médicas, no valor de R\$ 1.739,80. Portanto, resta consolidado o crédito tributário correspondente, nos termos do art. 17 do Decreto no 70.235/1972 (Processo Administrativo Fiscal – PAF).

Isto posto, registra-se que a lide diz respeito à glosa de dedução de despesas médicas, no valor de R\$ 20.620,00, conforme demonstrado abaixo:

Beneficiário do Pagamento	Valor Glosado	Justificativa da Glosa
Antonio V. Lemos	1.000,00	Falta de indicação do paciente do serviço.
Suely F. Dutra	19.620,00	Falta de indicação do paciente do serviço e do responsável pelo pagamento.

Inconformado, o interessado apresenta os documentos de fls. 11/13.

O tema da dedução tributária dos gastos incorridos com despesas médicas é tratado pelo art. 8º da Lei nº 9.250/1995:

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. (grifos acrescidos)

Nesse mesmo sentido, o disposto nos artigos 43 a 48 da Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, bem como no artigo 80 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999.

Por sua vez, o “caput” do artigo 73, do RIR/1999 estabelece que:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

Com efeito, no caso em que o contribuinte pleiteia deduções referentes a pagamentos efetuados a título de despesas médicas, deve comprovar, de forma inequívoca e mediante documentação hábil e idônea, que realmente efetuou tais pagamentos e que o serviço foi prestado para ele ou para seus dependentes, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, até porque este é quem se aproveita de tal benefício.

Ou seja, regra geral, ao Fisco cabe provar as alegações sobre omissão de rendimentos e, ao contribuinte, a prova dos fatos que reduzem o crédito tributário, competindo a este último, portanto, cumprir o encargo do ônus da prova das despesas médicas deduzidas, quando assim exigido pelo Fisco, por força do já transcrito art. 73 do RIR/99. Este é o sentido como deve ser interpretado o disposto no art. 333 do Código do Processo Civil (CPC – Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973):

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.”

Tal entendimento é compartilhado por Antônio da Silva Cabral *in* Processo Administrativo Fiscal, em que sustenta, à pág. 302, que “a) a autoridade lançadora deve provar ter o sujeito passivo omitido rendimentos; b) cabe ao sujeito passivo provar abatimentos, deduções e isenções”.

Assim, resta claro que a dedução, entre outras, das despesas médicas na Declaração de Ajuste Anual - DAA está sujeita à comprovação por documentação hábil e idônea dos gastos efetuados, a critério da autoridade lançadora e nos termos da legislação de regência, cabendo ao contribuinte apresentar/produzir, no seu interesse, as provas dos fatos consignados em sua Declaração de Ajuste Anual-DAA, sob pena de não tê-los aceitos pelo Fisco, de forma que tanto a autoridade lançadora, para fins de autuação, quanto a autoridade julgadora, para fins de julgamento, devem, na busca da verdade material – princípio esse informador do processo administrativo fiscal –, formar o seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente restariam insuficientes, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

Isto porque a comprovação de despesas médicas por meio de recibos/notas fiscais emitidos por profissionais de saúde é, em alguns casos, muito frágil, devendo servir apenas como ponto de partida para a comprovação das despesas declaradas, não podendo a autoridade fiscal, seja lançadora ou julgadora, satisfazer-se somente com estes documentos.

Com efeito, os recibos/notas fiscais emitidos por empresas ou profissionais da área de saúde, mesmo quando estão revestidos das formalidades exigidas pela legislação tributária, não constituem prova cabal do direito à dedução, pois o recibo, em princípio, é uma declaração particular, com eficácia apenas entre as partes. Não é válido, porém, em si mesmo, contra terceiros, como prova dos fatos que atesta, competindo ao interessado, se necessário for, comprovar a veracidade do fato através de provas materiais. É o que estabelece o artigo 368 do Código de Processo Civil:

Art. 368. As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato.

Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça - STJ 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”, 1º vol., 34ª Edição, p. 257 e 258).

O vigente Código Civil (CC - Lei n.º 10.406/2002) também disciplina o limite da presunção de veracidade dos documentos particulares e seus efeitos sobre terceiros:

“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.

(...)

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.” (grifos acrescidos)

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 invalidação quanto à sua autenticidade ou veracidade, desde que haja outros motivos, o que no caso dos autos, foi consignado pela fiscalização como sendo a falta de indicação do paciente nos recibos de Antônio Villela Lemos e Suely de Fátima Dutra e, ainda, a ausência da identificação do responsável pelo pagamento, especificamente com relação aos recibos de Suely de Fátima Dutra.

Destaque-se que o interessado já tinha sido instado a apresentar comprovação das despesas médicas com demonstração do efetivo pagamento na Intimação de fl. 22 e na Notificação de Lançamento à fl. 27. Reproduz-se a seguir a complementação da descrição dos fatos destacada pela autoridade autuante:

Em relação à despesa com Suely de Fátima Dutra o contribuinte foi intimado a comprovar quem foi o paciente mensalmente, apresentar cópia do cheque 4522 do Banco Real e cópia do cheque referente ao recibo emitido em 29/11/2006 no valor de R\$ 2.160,00. Não acatamos R\$ 19.620,00 de Suely de Fátima Dutra tendo em vista que o contribuinte não apresentou os documentos da Intimação e considerando ainda que os recibos apresentados não identificam quem pagou a despesa.

Em outras palavras: não é a emissão de recibo/nota fiscal, nem qualquer outro tipo de declaração que faz surgir o direito à dedução, mas sim a prestação de serviço de saúde oneroso ao contribuinte ou a seus dependentes, cujo ônus do pagamento tenha recaído sobre um deles, devendo tanto a prestação quanto o pagamento (efetiva transferência do numerário) serem comprovados de forma inequívoca para atestar o direito à dedução.

A prova definitiva e incontestável da despesa médica deve ser feita com a apresentação de documentos que comprovem não só a realização dos serviços prestados pelos profissionais ao titular e seus dependentes, mas também a efetividade do pagamento (transferência do numerário), cabendo salientar que, ao se fazer pagamentos de despesas onde se pleiteará, *a posteriori*, a dedução para fins de cálculo do imposto de renda a pagar ou a restituir, o contribuinte tem que se cercar de precauções para a eventualidade de comprovação.

O interessado deve ter em conta que o pagamento de despesa médica não envolve apenas ele e o profissional de saúde, mas também o Fisco – caso haja intenção de se beneficiar da dedução na declaração de rendimentos – e, por isso, deve se acautelar na guarda de outros elementos de prova da efetividade do pagamento e do serviço.

Por esses motivos, a apresentação de notas fiscais/recibos de despesas médicas perante a Delegacia de Julgamento deve estar acompanhada de elementos que demonstrem a efetiva movimentação financeira comprobatória dos pagamentos, de que são exemplos cópia de cheques, extratos bancários, etc.

Se o requerente optou pelo pagamento parcelado e em espécie em lugar de outros meios, teoricamente, de mais fácil comprovação, assumiu o ônus de ter que provar, sem deixar margem a dúvidas, a efetividade do desembolso das quantias para fins de pagamento dos valores apostos nos recibos/notas fiscais emitidos.

Acerca da manutenção da glosa das despesas em razão da falta de comprovação dos pagamentos, existe o respaldo de muitas decisões do antigo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme ementas dos Acórdãos abaixo reproduzidas:

IRPF – DESPESAS MÉDICAS/ODONTOLÓGICAS – GLOSA – Não logrando o contribuinte comprovar através de documentação hábil, a efetivação das despesas médicas/odontológicas, e respectivos pagamentos, lícito é a glosa do valor deduzido a esse título na declaração de rendimentos (Ac. 1º CC 104-16830/1999).

IRPF - DEDUÇÕES - DESPESAS MÉDICAS E ODONTOLÓGICAS - COMPROVAÇÃO - O pagamento de despesas médicas, para fins de dedução do Imposto de Renda, não se comprova apenas com a exibição de recibos emitidos por profissionais. Diante de dúvidas quanto à efetividade da prestação dos serviços e/ou dos pagamentos, deve a autoridade administrativa solicitar elementos adicionais de comprovação, sem os quais é legítima a glosa das deduções. (Acórdão 104-21076, 20/10/2005, QUARTA CÂMARA.)

IRPF -DEDUÇÃO COM DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo ou declaração unilateral, sem a efetiva comprovação da prestação dos serviços e do pagamento correlato. Essas condições devem ser comprovadas por outros meios de prova, tais como: radiografias, receitas médicas, exames laboratoriais, notas fiscais de aquisição de remédios e outras. Simples declarações unilaterais não têm o condão de suprir as provas mencionadas(Acórdão 102-46489 de 16/09/2004)

IRPF - DESPESAS MÉDICAS - DEDUÇÃO - Inadmissível a dedução de despesas médicas, na declaração de ajuste anual, cujos comprovantes não correspondam a uma efetiva prestação de serviços profissionais, nem comprovado os desembolsos. Tais comprovantes são inaptos a darem suporte à dedução pleiteada. Legítima, portanto, a glosa dos valores correspondentes, por se respaldar em recibo imprestável para o fim a que se propõe (Ac. 1º CC 104-16647/1998)

DEDUÇÃO - DESPESAS MÉDICAS - Recibos ou notas fiscais, mesmo que emitidos nos termos exigidos pela legislação, não comprovam, por si só, sem outros elementos de prova complementares, pagamentos realizados por serviços médicos ou odontológicos, quando há dúvidas sobre a efetividade da sua prestação. Nessa hipótese, justifica-se a exigência, por parte do Fisco, de elementos adicionais para a comprovação da efetividade da prestação dos serviços e/ou do pagamento. (Ac. 1º CC 104-23.311, de 2008).

Assim sendo, do exame dos documentos juntados aos autos, resta claro, em consonância com o relato da autoridade autuante, que o interessado logrou sanear a irregularidade apontada no que tange ao profissional Antônio Villela Lemos, consoante declaração de fl. 11, indicando que seu dependente foi o paciente dos serviços prestados.

Por outro lado, com relação às despesas médicas informadas para a profissional Suely de Fátima Dutra, não obstante ter sido identificado o paciente dos serviços prestados, conforme documento de fl. 12, não foi demonstrado o efetivo pagamento.

Portanto, cancela-se a glosa no valor de R\$ 1.000,00.

Do resultado do julgamento

Por decorrência, deve-se alterar o lançamento para cancelar a glosa de dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 1.000,00, com apuração de imposto a restituir, conforme demonstrado abaixo:

Exercício	2007	
Rend. Tributáveis Recebidos de PJ - Tit.	370.333,20	
Rend. Trib. Recebidos de PJ - Dep.		
Rend. Tributáveis Recebidos de PF		
Rend. Trib. Recebidos do Exterior	-	
Atividade Rural		
Total de Rendimentos Tributáveis	370.333,20	
Contribuição Previdenciária Oficial	3.654,18	
Contr. à Previdência Privada/FAPI		
Dependentes (nº)	3	4.548,96
Despesas com Instrução	2.373,84	
Despesas Médicas	2.250,00	
Pensão Alimentícia Judicial		
Pensão Alimentícia por Escritura Pública		
Livro Caixa		
Total das Deduções	12.826,98	
Base de Cálculo	357.506,22	
Imposto Calculado	92.320,48	
Dedução Incentivo	-	
Contrib. Prev. Emp. Doméstico		536,00
Imposto Devido	91.784,48	
Imp. Devido - Rendimentos Rec. Acumuladamente - RRA		-
Imposto de Renda Retido na Fonte	92.401,57	
Imposto de Renda Retido na Fonte - Dep.		
Carnê-Leão	-	
Imposto Complementar	-	
Imposto Pago no Exterior	-	
Total do Imposto Recolhido	92.401,57	
Imposto a Restituir	617,09	
Imposto já Restituído		
Saldo a Restituir	617,09	

Diante do exposto, VOTO por julgar julgar procedente em parte a impugnação, conferindo-se o direito à restituição no valor de R\$ 617,09, devendo ser abatidos valores porventura já pagos ao contribuinte.

Claudia Nery do Nascimento – Relatora

O contribuinte em seu recurso anexa os recibos (efls. 50/56), juntamente com a Declaração da profissional Suely F. Dutra (efls. 57) e atestado (efls. 58) os quais entendo suprirem a falta entendida pela decisão de piso como não suprida.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, Dar Provimento ao Recurso restabelecendo as despesas médicas.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Freitas De Souza Costa

