



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13560.000313/2008-20  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2001-004.030 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 28 de janeiro de 2021  
**Recorrente** MARIA DO ROSARIO SANTOS LIMA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**  
Exercício: 2006

**DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO.**

As deduções de despesas médicas da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora. Quando regularmente intimado, deve o sujeito passivo demonstrar o seu efetivo pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar 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. 4/11), lavrada em 24/03/2008, 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 2006, formalizou o lançamento suplementar de ofício contendo as infrações de deduções indevidas de: *i) despesas médicas, no valor de R\$ 13.031,53; ii) incentivo, no valor de R\$*

**190,00; iii) com instrução, no valor de R\$ 2.198,00; e iv) de previdência privada e Fapi, no valor de R\$ 3.978,04.**

### ***Da Impugnação***

A interessada apresentou a impugnação (e-fls. 2/3), alegando, em síntese, os seguintes argumentos, extraídos do relatório do julgamento anterior:

O contribuinte, notificado do lançamento, apresenta impugnação (fls. 01/02), em 06/05/2008, e alega ter apresentado sua declaração de ajuste anual, corretamente, incluindo os rendimentos recebidos e as despesas estabelecidas em lei, conforme os comprovantes anexados. Requer a procedência da impugnação.

### ***Da Diligência***

Pelo despacho de nº 104, de 21/05/2010, (e-fls. 55/56) a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador – DRJ/SDR, em virtude do valor expressivo da declaração de pagamentos de consultas apresentada pela interessada, retornou os autos à Unidade Preparadora para que ela providenciasse a intimação da contribuinte para apresentação de comprovantes do efetivo pagamento daquele dispêndio, no seguintes termos:

Isto posto, proponho que o contribuinte seja intimado a apresentar comprovantes dos pagamentos, a exemplo de cópia dos cheques nominativos utilizados ou de extratos bancários, no caso de pagamentos em espécie, identificando saques por data e valor e relacionando-os aos pagamentos que pretenda comprovar, no total de R\$10.800,00, relativos a declaração de Raquel Mydori Orlandini Suga (fl. 07).

Em 21/09/2010, o processo administrativo foi retornado à DRJ/SDR com a informação de que a contribuinte havia sido convocada a apresentar os documentos relacionados na Intimação nº 967/2010-SECAT-PF (e-fls. 59/60), conforme solicitado por aquele órgão julgador, mas não havia se manifestado até aquela data.

### ***Do Julgamento em Primeira Instância***

No Acórdão nº 15-24.949 (e-fls. 62/65), os membros da 3ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA), por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, e, do voto da relatora a quo, podemos destacar o seguinte:

A análise dos documentos que compõem o processo, especialmente, a Notificação de Lançamento, a Declaração de Ajuste Anual (Dirpf), exercício 2006, ano-calendário 2005 — Relação de Pagamentos e Doações Efetuados (fl. 37) — e o elementos probatórios apresentados (fls. 07/25) permite as seguintes constatações.

A dedução a título de incentivos refere-se a contribuições feitas aos fundos de assistência da criança e do adolescente que são controlados pelos Conselhos Municipais, Estaduais ou Nacional dos Direitos das Crianças e dos Adolescentes, ou ao Fundo Nacional da Cultura ou ainda a investimentos feito em projetos de obras audiovisuais. No caso em concreto, comprovadas contribuições ao Núcleo de Apoio ao Combate do Câncer Infantil e às Associações Baiana de Cegos; Beneficente Recreativa 3ª Travessa Porto Santo e Baiana dos Hemofílicos (fls. 14/21) que não são despesas dedutíveis.

O comprovante de rendimentos pagos e de retenção de imposto de renda na fonte (fl. 13) atesta as contribuições à previdência privada e FAPI, de R\$3.978,04, como declarado em Dirpf (fl. 37).

Quanto às despesas com instrução, os comprovantes apresentados (fls. 22/25) atestam pagamentos de mensalidade, em 2005, à Sociedade de Estudos Empresariais Avançados da Bahia — Faculdade São Salvador — em valor superior ao limite legal. Dedutível, portanto, R\$2.198,00.

O comprovante de rendimentos pagos e de retenção de imposto de renda na fonte (fl. 13) atesta despesas médicas de R\$1.984,21, valor inferior ao declarado pelo contribuinte, observando-se que os pagamentos à Caixa de Pecúlio, de R\$79,32, são indedutíveis porque tais despesas não se confundem com despesas médicas.

Apresentados cinco comprovantes (fls. 08/12) de prestação de serviços (consultas médicas) emitidos pelo Instituto Cardio Pulmonar, através do convênio Cassi, portanto despesas sem ônus para o contribuinte. Consequentemente, indedutíveis estas despesas, de R\$168,00.

Quanto às despesas médicas relativas à declaração de Raquel Mydori Orlandini Suga, no valor anual de R\$10.200,00 (fl. 07), solicitado a comprovar o pagamento das mesmas, o contribuinte não se manifestou.

Observa-se que, embora as informações prestadas pelos contribuintes em suas declarações de ajuste sejam, a princípio, consideradas como "a expressão da verdade", não faz este fato, isoladamente, prova de sua veracidade. Assim, tais informações estão sujeitas à auditoria pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), ocasião em que pode ser exigida a apresentação de documentos a fim de comprovar os dados nelas inseridos.

A este respeito, cabe destacar que a lei pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 30 do Decreto-Lei n° 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório. Tal dispositivo está em sintonia com o princípio de que o ônus da prova cabe a quem a alega. A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o sujeito passivo o ônus de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação.

Também importa dizer que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado. Não cabe ao fisco, neste caso, obter provas da inidoneidade do recibo, mas, sim, ao sujeito passivo apresentar elementos que dirimam quaisquer dúvidas que parem a esse respeito sobre o documento.

Registra-se que em princípio, uma declaração particular tem efeito entre as partes, para fins de prova de quitação de débitos. Não é válido em si mesma, contra terceiros, como prova dos fatos que atesta, competindo ao interessado, em caso de dúvida, comprová-los através de provas materiais.

Comprovadas parte das deduções glosadas, cabe retificar o lançamento como a seguir demonstrado.

***Do Recurso Voluntário***

Inconformada com o resultado do julgamento de 1ª instância e amparado pelo contido no artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72, a interessada interpôs o *recurso tempestivo* (e-fls. 70/72), 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\$ 10.800,00*.

### *Do Mérito*

#### *Da Glosa sobre Deduções com Despesas Médicas*

Em apertadíssima síntese, a recorrente afirma que discorda veementemente da glosa do recibo médico, tendo em vista que os serviços médicos foram prestados e os recibos observam os requisitos legais, com declaração expressa da profissional atestando a prestação de serviço.

De início, convém reproduzir trecho constante da descrição dos fatos e enquadramento legal e seu complemento (e-fls. 7):

Regularmente intimado, o contribuinte *não atendeu à Intimação* até a presente data.

Em decorrência do não atendimento à Intimação, foi *glosado o valor de R\$ \*\*\*\*\*13.031,53*, deduzido indevidamente a título de Despesas Médicas, *por falta de comprovação*.

A i. Relatora de piso entendendo que havia a necessidade da contribuinte comprovar o efetivo pagamento informado na declaração de pagamentos (e-fls. 12), em função de seus expressivos valores, solicitou a diligência (e-fls. 55/56) e, como esta não foi atendida, manteve a glosa daquelas despesas, com a seguinte motivação:

Quanto às despesas médicas relativas à declaração de Raquel Mydori Orlandini Suga, no valor anual de R\$10.200,00 (fl. 07), *solicitado a comprovar o pagamento das mesmas, o contribuinte não se manifestou*.

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 nº 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 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). (grifou-se)

Veja que a legislação estabeleceu a hipótese de a autoridade fiscal requerer documentos adicionais para a comprovação da efetiva realização dessas despesas, se assim entender necessário. Numa correta interpretação dos dispositivos legais, pode-se inferir a necessidade da especificação e comprovação não só dos serviços prestados, bem como do seu efetivo pagamento.

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.*

Havendo qualquer dúvida quanto às deduções declaradas pelo contribuinte, a autoridade fiscal, tem não só o direito mas também o dever de exigir provas adicionais da efetividade da prestação dos serviços.

No que concerne ao ônus da prova, é regra geral no direito que cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. A legislação tributária estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

Nesse sentido destaque-se os ensinamentos do mestre Antônio da Silva Cabral, em Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, p. 298 (documento assinado digitalmente)

Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se frequentemente: “a quem alega alguma coisa, compete prova-la”. [...] Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, **enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte.**(g.n.)

A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para este a obrigação de comprovar e justificar as deduções e, não o fazendo, sofre as consequências legais, ou seja, o não cabimento dessas deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Por conseguinte, o ônus da prova das deduções é do contribuinte, pois foram por ele pleiteadas. Se a prova da dedução incumbe a quem interessa e este não a faz na forma legal exigida, se sujeita a sua desconsideração, e foi o que ocorreu nos autos.

Cabe esclarecer que os recibos, porquanto manifestações unilaterais, não se prestam à comprovação inequívoca da ocorrência dos fatos neles descritos, como pretende o recorrente.

Os recibos e as declarações de pagamento 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. 408 do CPC:

*“Art. 408. 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.”*

Esse dispositivo legal também esclarece que os recibos e as declarações de pagamento presumem-se verdadeiros somente em relação àqueles que participaram do ato.

O vigente Código Civil (CC - Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 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 nossos)

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

Desta forma, entendo que as despesas médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, e se limitam, sim, a serviços comprovadamente realizados quando objeto de indagação pela autoridade fiscal, a partir de dúvida razoável, bem como a pagamentos especificados e comprovados.

No presente caso não se afigura irregular, nem desarrazoada, a exigência, por parte da autoridade lançadora, da comprovação de pagamento das despesas médicas/odontológicas e, dependendo da situação fática, demonstra-se necessária e imprescindível.

A recorrente apresentou *declarações de pagamentos* (e-fls. 12 e 73) no intuito de comprovar a regularidade da prestação dos serviços médicos.

Da análise da documentação acostada, entendo que somente a declaração apresentada, por si só, neste caso particular, *não é suficiente para comprovar a efetividade da prestação de serviços.*

Ressalto que a interessada *não apresentou ou especificou qualquer outro elemento, diretamente vinculado àqueles profissionais* que pudessem dar convicção a este julgador da efetiva prestação dos serviços por eles prestados, como por exemplo cópias de cheques, extratos bancários, exames laboratoriais ou de imagens realizados, entre outros possíveis.

Esclarecemos, ainda, que outras decisões administrativas deste Conselho, por mais valiosas que possam ser para o balizamento da jurisprudência administrativa, não tem o condão de vincular o entendimento desse julgador, conforme previsto no artigo 29 do Decreto 70.235/72:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Ademais, não é assertiva a requerente quando afirma que o entendimento predominante deste Conselho é o esposado naquelas decisões, citamos alguns exemplos, entre tantos outros, os julgados recentes proferidos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, ementas *in verbis*:

**Acórdão n.º 9202-007-889, da 2ª Turma, em 23/05/2019**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF  
Exercício: 2006 IRPF. DEDUÇÕES. COMPROVAÇÃO.

As deduções de despesas da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

**Acórdãos n.º 9202-007-803 e 9202-008.010, da 2ª Turma, em 24/04/2019 e 19/06/2019**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF Ano-calendário: 2002 e 2003

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE ELEMENTOS DE PROVA ADICIONAIS. POSSIBILIDADE.

A apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais, tais como provas da efetiva prestação do serviço e do respectivo pagamento. Não comprovada a efetividade do serviço, tampouco o pagamento da despesa, há que ser restabelecida a respectiva glosa.

Assim, considero que a recorrente *não logrou êxito em comprovar a efetividade da prestação dos serviços médicos*.

Logo, *voto pela manutenção das glosas sobre as respectivas deduções*, alinhando-me à conclusão da decisão de piso.

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário e, no mérito, **NEGO PROVIMENTO**.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura

Fl. 9 do Acórdão n.º 2001-004.030 - 2ª Sejul/1ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 13560.000313/2008-20