



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13609.001524/2007-03  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2001-001.607 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 30 de janeiro de 2020  
**Recorrente** JOSÉ EUSTÁQUIO DA SILVA PINTO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003, 2004

**DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. 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. 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, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 02-17.332, proferido pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) DRJ/BHE (e-fls. 198/2066) que *manteve integralmente* o auto-de-infração (e-fls. 157/168), referente aos exercícios de 2003 e 2004.

Abaixo, resumo do relatório do Acórdão da instância de piso:

(...)

Cientificado do lançamento em 30/11/2007, AR de fl. 167, em 18/12/2007, o contribuinte, por meio de representante, fl. 175, apresenta impugnação, fls. 172 a 174, instruída com os documentos de fls. 176 a 193, arguindo em síntese que:

- a razão da glosa foi o fato de a CLIDEM não ter reconhecido o autuado como tomador dos serviços por ela prestados, não obstante tenha emitido de forma legal as correspondentes notas fiscais e declaração da prestação dos serviços;
- tanto em relação à CLIDEM, quanto em relação aos demais prestadores, ocorre *bis in idem*, tendo em vista que as importâncias glosadas lhes foram pagas e constaram das declarações de cada um deles;
- a CLIDEM concordou com o Auto de Infração contra ela lavrado, requerendo apenas a redução da multa;
- declarações firmadas pela CLIDEM e pelas profissionais atestando a prestação dos serviços e respectivos pagamentos instruem a impugnação;
- a jurisprudência do Tribunal Regional Federal milita em favor de suas teses, conforme ementas transcritas.

Consta do voto da relatoria de piso, especialmente o seguinte:

(...)

No caso, a glosa das despesas médicas que teriam sido pagas à CLIDEM, conforme se verá a seguir, acertadamente ensejou a aplicação da multa qualificada.

Consta da Representação Fiscal encaminhada à DRF/Sete Lagoas/MG pela DRF Juiz de Fora% fls. 11 a 15, que:

(...)

Do Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 155 a 159, que integra o Auto de Infração, extraem-se as informações assim substanciadas:

"O Sr. Luciano Dilly de Medeiros, CPF 629.262.506-06, responsável legal pela empresa CLIDEM - Assistência Odontológica Ltda, CNPJ 02.656.25510001-32, ambos fiscalizados pela DRF Juiz de Fora, não reconheceu ter prestado no ano de 2003 qualquer serviço odontológico, em nome dele ou da sua empresa, ao Sr. José Eustáquio da Silva Pinto conforme demonstrado na Representação Fiscal da DRF Juiz de Fora, especificamente nas fls. 15 a 54. "

"Adicione-se como indício o fato dos valores das despesas declaradas serem elevados, os recibos na faixa de R\$ 250,00 a R\$ 650,00 e as notas fiscais na faixa de R\$ 2.000,00 a R\$ 4.980,00, vide fls. 75 a 103. A alegação de pagamento em moeda corrente sem a comprovação do saque correspondente não é razoável, menos ainda quando o contribuinte, sob fiscalização da Receita Federal do Brasil fora especificamente intimado para este fim. **Ainda assim, não há comprovação de que a declaração apresentada em nome da CLIDEM tenha sido efetuada pelo seu representante legal. Este, ao contrário, declarou em procedimento de fiscalização anterior não ter recebido qualquer valor e não reconhecer qualquer serviço prestado por ele ou sua empresa que não aqueles confessados à época. Vide Representação Fiscal que serviu de base ao início da presente fiscalização e especificamente as declarações firmadas nas fls. 43 a 54. Configura, portanto, ação dolosa, tanto do emitente da**

**Nota Fiscal — CLIDEM ASSISTÊNCIA ODONTOLÓGICA • LTDA — por tê-la emitido sem a contraprestação do serviço quanto do que se beneficiou da mesma Sr. José Eustáquio da Silva Pinto. " (Grifei)**

(...)

Considerando que os fatos verificados e relatados na representação fiscal da DRF Juiz de Fora, bem assim no Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 155 a 159, constituem indícios veementes da inidoneidade dos recibos e notas fiscais emitidos pela CLIDEM utilizados como dedução para a apuração da base de cálculo do imposto pelo contribuinte, é lícito ao Fisco tomar o seu conteúdo como elemento de prova hábil para efetuar a glosa e aplicar a multa de ofício qualificada.

Tais fatos transferem para o contribuinte o ônus da prova da validade dos recibos e das notas fiscais. Meras declarações da CLIDEM, fls. 152/153, não são suficientes para lhes assegurar a veracidade das informações, sendo necessário que o contribuinte faça prova da efetividade do serviço prestado e do pagamento efetuado, o que não logrou fazer. Além disso, em relação às declarações da CLIDEM, observa-se que a fiscalização atestou que "não há comprovação de que a declaração apresentada tenha sido efetuada pelo representante legal da empresa CLIDEM", Sr. Luciano Dilly, como se vê do Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 155 a 159, já anteriormente transcrito.

Verifica-se portanto que não cuidou o autuado de trazer aos autos durante o procedimento fiscal, apesar de intimado, tampouco nesta fase, elementos de prova para contradizer o entendimento da fiscalização, demonstrando que os serviços profissionais foram prestados (por exemplo, mediante laudo pericial odontológico), bem assim que os correspondentes pagamentos de honorários foram efetuados (cheques ou saques coincidentes em datas e valores com as notas fiscais ou recibos, depósitos bancários, etc.).

(...)

Destarte, a documentação produzida nos autos, tanto em relação à CLIDEM, quanto em relação aos demais profissionais, não é robusta o bastante para infirmar a autuação, pois não comprova, de forma inequívoca, a materialidade dos pagamentos vinculados à efetiva prestação dos serviços correspondentes nos anos-calendário em questão.

O autuado argui também a ocorrência de *bis in idem*, sob o fundamento de que os prestadores dos serviços teriam oferecido à tributação as receitas/rendimentos correspondentes às despesas médicas glosadas.

A tributação das receitas pelos prestadores dos serviços constitui forte indício da prestação dos respectivos serviços. Entretanto, tal tributação, por si só, não garante a dedutibilidade das despesas médicas na declaração das pessoas físicas, já que ela está condicionada a efetiva prestação do tratamento médico e a vinculação do pagamento ao serviço prestado.

No entanto, no presente caso, o autuado sequer logrou demonstrar que os serviços foram prestados ou que os correspondentes pagamentos teriam sido efetuados, nem tampouco comprovou a tributação das receitas pelos supostos prestadores dos serviços.

Observe-se que as despesas médicas relativas à CLIDEM, cuja indedutibilidade ora se mantém, não constituíram receitas da empresa, como se vê do item 2 da Representação Fiscal encaminhada à DRF/Sete Lagoas/MG pela DRF Juiz de Fora% fls. 11 a 15:

(...)

Em sede de recurso administrativo, (e-fls. 215/218), A recorrente, basicamente, se insurge contra a decisão de piso e reitera seus argumentos a fim de ver provido o seu recurso.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Relator.

### Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo à sua análise.

### Matéria em Julgamento

A matéria em julgamento no presente recurso voluntário *é a glosa de despesas médicas no valor global total de R\$ 27.680,00*

### Mérito

O recorrente, em síntese, alega que apresentou as notas fiscais e recibos, emitidos de forma legal, referentes aos serviços prestados, ocorrendo a tradição do negócio.

De início, convém reproduzir trechos do Termo de Verificação Fiscal, constante do respectivo auto-de-infração.

O Sr. LUCIANO DILLY DE MEDEIROS ... responsável legal pela empresa CLIDEM ASSISTÊNCIA ODONTOLÓGICA LTDA... não reconheceu ter prestado qualquer serviço odontológico, em nome dele ou da sua empresa, ao Sr. JOSÉ EUSTÁQUIO DA SILVA PINTO ...

Tendo em vista a apresentação das cópias de notas fiscais de serviço da CLIDEM ASSISTÊNCIA ODONTOLÓGICA LTDA. e tendo em vista a declaração firmada pelo Sr. LUCIANO DILLY DE MEDEIROS...

...foi lavrado novo "Termo de Intimação Fiscal" em 18/10/2007 (fl. ~à) encaminhado ao Sr. JOSÉ EUSTÁQUIO DA SILVA PINTO o intimando a:

"... comprovar, dentro do prazo de 5 (CINCO) dias úteis contados da data de ciência deste termo, o efetivo pagamento pelos serviços prestados e descritos nas cópias das Notas Fiscais em anexo..."

...Tendo em vista a apresentação de cópias de notas fiscais de serviço da CLIDEM ASSISTÊNCIA ODONTOLÓGICA LTDA., tendo em vista a declaração firmada pelo Sr. LUCIANO DILLY DE MEDEIROS (fls. 45 e 53) e tendo em vista a não comprovação do efetivo pagamento pelos serviços tomados das profissionais ELIZABETH DUMONT e CÁSSIA VALÉRIA VIEIRA BASTOS, foi lavrado novo "Termo de Intimação Fiscal" em 30/10/2007 (fl.108) encaminhado ao Sr. JOSÉ EUSTÁQUIO DA SILVA PINTO o intimando a:

*"comprovar, dentro do prazo de 5 (CINCO) dias úteis contados da data de ciência deste termo, o efetivo pagamento pelos serviços prestados e descritos nas cópias dos recibos e das Notas Fiscais em anexo. A comprovação pode se dar, por exemplo, com a apresentação dos cheques nominais emitidos à prestadora do serviço, comprovantes de transferência bancária e extrato bancário do período..."*

O ponto de discordância resume-se, pode-se assim dizer, à necessidade de o contribuinte comprovar, após regularmente intimado, a transferência do numerário em função das despesas com profissionais da área médica de que pretendeu se valer por meio de recibos apresentados à Fiscalização.

Antes de passarmos 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 lançadora requerer documentos adicionais para a comprovação da efetiva realização dessas despesas, se assim entender necessário.

Em regra, 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 lançadora, tem não só o direito mas também o dever de exigir provas adicionais da efetividade da prestação dos serviços.

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

Em síntese, como não há presunção de veracidade, perante o Fisco, do recibo 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, *na verdade é necessária e imprescindível* a exigência, por parte da autoridade lançadora, da comprovação de pagamento das despesas médicas.

O recorrente apresentou *somente os recibos médicos e declarações* (e-fls. 179/193) no intuito de comprovar a regularidade da prestação dos serviços médicos.

Da análise da documentação acostada, entendo que os recibos e as declarações, por si só, neste caso particular, *não são suficientes para comprovar a efetividade da prestação de serviços*.

Ressalto que o interessado *não apresentou qualquer outro elemento* que pudesse dar convicção a este julgador da efetiva prestação dos serviços, por exemplo exames laboratoriais ou de imagens realizados, prontuários e/ou fichas de acompanhamento médico, entre outros possíveis.

Considerando as especificidades desta autuação fiscal, bem como o constante do termo de verificação fiscal entendo que o recorrente *não logrou êxito em comprovar a efetividade da prestação dos serviços médicos* com aqueles profissionais, e, neste caso, *mantenho as glosas sobre as respectivas deduções*, alinhando-me à conclusão da decisão de piso.

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

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura