



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



**Processo nº** 13642.000100/2010-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-007.390 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de janeiro de 2020  
**Recorrente** AGOSTINHO PRO TEIXEIRA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE ELEMENTOS DE PROVA ADICIONAIS. PROVA DO EFETIVO PAGAMENTO. EXISTÊNCIA DE DÚVIDA RAZOÁVEL.

Os recibos não constituem prova absoluta das despesas médicas, ainda que revestidos das formalidades essenciais. É legítima a exigência de prova complementar para a confirmação dos pagamentos quando há dúvida razoável no tocante à regularidade das deduções pleiteadas, considerando-se a disponibilidade de recursos para custeio dos gastos em face da declaração de rendimentos. Na falta de comprovação do efetivo desembolso, mantém-se a glosa das despesas médicas.

DESPESAS MÉDICAS. PAGAMENTOS EFETUADOS EM ESPÉCIE. ÔNUS DA PROVA.

Inexiste vedação ao pagamento de despesas médicas em espécie, todavia fica o declarante com o ônus de comprovar a efetiva transferência dos recursos financeiros aos profissionais de saúde, quando instado a fazê-lo, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, a exemplo de extratos bancários com saques em datas e valores compatíveis com os recibos firmados pelos prestadores de serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro Rayd Santana Ferreira que dava provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Matheus Soares Leite.

## Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (DRJ/JFA), por meio do Acórdão n.º 09-41.790, de 23/11/2012, cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação, mantendo as alterações promovidas na declaração de rendimentos (fls. 34/41):

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

Exercício: 2007

DEDUÇÕES. DEPENDENTES. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Consolida-se administrativamente o lançamento relativo à matéria não impugnada

(Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 17).

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de simples recibos, sem vinculá-los ao pagamento realizado, mormente quanto tal aspecto foi objeto de intimação por parte da autoridade lançadora.

MULTA DE OFÍCIO.

Nos lançamentos de ofício será aplicada a multa, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, de 75%, nos termos da legislação tributária que trata da matéria.

Impugnação Improcedente

Em face do contribuinte foi emitida a **Notificação de Lançamento n.º 2007/606450865364114**, relativa ao exercício de 2007, ano-calendário de 2006, decorrente de procedimento de revisão da Declaração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF), em que a fiscalização apurou as seguintes infrações (fls. 04/10):

(i) dedução indevida com dependentes, no valor de R\$ 1.516,32; e

(ii) dedução indevida de despesas médicas, no montante de R\$ 24.100,00.

A Notificação de Lançamento alterou o resultado da sua Declaração de Ajuste Anual (DAA), exigindo-se imposto suplementar, juros de mora e multa de ofício.

O contribuinte foi cientificado da autuação em 02/03/2010 e impugnou a exigência fiscal no prazo legal (fls. 02/03 e 27).

Intimado por via postal em 20/12/2012 da decisão do colegiado de primeira instância, o recorrente apresentou recurso voluntário no dia 17/01/2013, no qual reitera os argumentos de fato e direito de sua impugnação, a seguir resumidos (fls. 43/45 e 47/53):

(i) as despesas médicas com tratamento psicológico, fonoaudiológico e dentário estão comprovadas por meio de recibos e declarações firmadas pelos profissionais, não se podendo exigir do contribuinte aquilo que não está previsto em lei;

(ii) os pagamentos foram feitos em espécie, de forma compatível com os recibos;

(iii) para comprovar os pagamentos entre pessoas físicas é suficiente a apresentação dos recibos de quitação da obrigação, revestidos das formalidades. Por outro lado, cabe ao Fisco a prova de conduta irregular para afastar a veracidade de tal documento; e

(iv) a legislação do imposto de renda não obriga o contribuinte realizar o pagamento das despesas médicas através de cheque nominal ou qualquer outra forma pré-determinada.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

## **Juízo de admissibilidade**

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

## **Mérito**

Nesta mesma sessão do colegiado, estão sendo julgados os Processos nº 13642.000098/2010-71, 13.642.000099/2010-16 e 13.642.000100/2010-11, formalizados em nome do contribuinte com base em fatos semelhantes ocorridos nos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008.

Para o presente recurso voluntário, cinge-se a matéria controvertida à glosa das seguintes despesas médicas, por falta de comprovação do efetivo pagamento, totalizando a quantia de R\$ 24.100,00:

(i) Daniela Vale de Oliveira, psicóloga, no valor de R\$ 4.000,00 (fls. 13/16);

(ii) Vanderlúcia Mendes de Freitas, fisioterapeuta, na importância de R\$ 10.100,00 (fls. 17/22); e

(iii) Fábio Vale de Oliveira, dentista, no montante de R\$ 10.000,00 (fls. 23/25).

Nos termos do acórdão de primeira instância, os recibos não possuem valor probante absoluto, de maneira que é facultado à autoridade fiscal, na hipótese de dúvidas sobre os dispêndios, exigir elementos adicionais de prova que confirmem a realização dos serviços e/ou os pagamentos das despesas médicas.

Pois bem. Para o recorrente a lei prevê a forma de comprovação das deduções médicas mediante apresentação de recibos de pagamento, revestidos de certas formalidades essenciais. Exibido o comprovante, como determina a lei, cumprida estará a obrigação fiscal do contribuinte.

Minha interpretação, contudo, é distinta. Com respeito à dedução de despesas médicas, confira-se o que prescreve a legislação tributária, por intermédio do Regulamento do Imposto de Renda, veiculado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), vigente à época dos fatos geradores:

(...)

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

(...)

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os 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 (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

(...)

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;

(...)

Como se observa, a legislação tributária faculta ao contribuinte proceder à dedução de despesas médicas e/ou de hospitalização relacionadas ao seu tratamento ou de seus dependentes para fins fiscais.

As despesas médicas devem estar especificadas e comprovadas mediante documentação hábil e idônea. Para efeito de dedução dos rendimentos, é pressuposto a prestação de serviço na área de saúde ao declarante e/ou seu dependente, além do pagamento ao profissional no respectivo ano-calendário.

Por via de regra, o recibo de quitação e/ou a nota fiscal foram eleitos pelo legislador como documentos hábeis para a comprovação da realização da despesa médica, os quais devem conter, pelo menos, a indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem recebeu o pagamento.

Entretanto, tais documentos não constituem uma prova absoluta da despesa médica, podendo a autoridade fiscal solicitar a exibição de elementos específicos de convicção a respeito da efetiva prestação do serviço e/ou do desembolso financeiro da importância neles registrada.

Com efeito, o recibo prova a declaração, mas não é prova cabal do fato nele declarado. Além do que a presunção de veracidade da declaração opera-se somente em relação às partes diretamente envolvidas na operação, não alcançando terceiros, entre os quais o Fisco, que pode decidir pela intimação do contribuinte para mostrar elementos adicionais ao recibo e/ou a nota fiscal.

A legislação tributária outorga competência à autoridade fiscal para que exerça um juízo sobre a necessidade e a pertinência de apresentação de prova complementar pelo declarante, como forma de dar efetividade à sua atribuição legal de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias.

Negar tal permissão significa avançar indevidamente sobre a condução da ação fiscalizadora estatal, restringindo o dever legal de investigação dos fatos, devidamente autorizado pela norma regulamentar.

De modo algum a determinação de prova adicional da efetividade do pagamento conflita com a presunção de boa-fé do contribuinte, porquanto não se cogita, naquele momento, da existência de má-fé do fiscalizado, mediante a prática de atos de falsidade, que levaria à aplicação de penalidade majorada.

Independentemente da apresentação dos recibos referentes aos pagamentos, o ônus probatório de comprovar o efetivo desembolso associado às despesas médicas pode ser atribuído a todo contribuinte que faça uso de deduções na sua declaração anual de rendimentos, na medida em que a despesa médica reduz a base de cálculo do imposto de renda.

Nesse sentido, tem decidido a 2ª Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme ementa do julgado a seguir copiado:

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

Exercício: 2006

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

A apresentação de recibo, por si só, não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais, tais como provas da efetiva prestação do serviço e de seu pagamento.

(Acórdão nº 9202-008.311, de 24/10/2019, da relatoria do conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa).

Sendo assim, não é lícito ao contribuinte simplesmente eximir-se do ônus probatório com a afirmação de que o recibo de pagamento é apto por si só para a comprovação da despesa médica. Consequência disso é que uma vez insatisfatórios os documentos apresentados e/ou esclarecimentos prestados pelo contribuinte, não há óbice à realização do lançamento de ofício para desconsiderar as deduções que o declarante não logrou êxito em comprová-las.

Não se cuida de inversão do ônus probatório, porque a prova continua na incumbência de quem tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado, segundo a tradicional distribuição do ônus probante.

Realmente, é o contribuinte que pretende utilizar pagamentos de despesas médicas como dedução da base de cálculo do imposto de renda, pertencendo-lhe o ônus quanto à comprovação e justificação das deduções, a partir do momento que demandado para tal, de maneira que não parem dúvidas sobre o direito subjetivo reivindicado. Caso não cumpra suas atribuições, arcará com as consequências do próprio descumprimento, isto é, terá a despesa médica glosada.

No presente caso, o contribuinte apresentou os recibos de pagamento das despesas médicas durante o procedimento fiscal (fls. 15/16, 19/22 e 24/25). Porém, tais recibos foram considerados insuficientes para a comprovação das deduções pleiteadas, tendo em vista que a autoridade fiscal avaliou que o montante total das despesas médicas afigurava-se excessivo quando em confronto com os rendimentos declarados pelo contribuinte. Após intimação, o fiscalizado deixou de apresentar prova adicional dos desembolsos e da prestação dos serviços, razão pela qual foi efetivada a glosa das despesas médicas (fls. 08).

De acordo com a DAA 2007/2006, o valor das despesas médicas glosadas no total de R\$ 24.100,00 não se mostra, num primeiro momento, incompatível com os rendimentos tributáveis declarados pelo contribuinte (fls. 28/31).

Acontece que, como bem ressaltou o acórdão de primeira instância, ora recorrido, um simples cálculo aritmético a partir da DAA 2007/2006 evidencia que as despesas médicas representam aproximadamente 84% dos rendimentos líquidos declarados, já considerada a variação patrimonial em bens e direitos, a despeito de outros prováveis dispêndios usuais ao longo do ano-calendário de 2006 (fls. 40).

É plenamente factível que as pessoas tenham problemas de saúde ao longo do tempo, necessitando de tratamento contínuo para melhorar a qualidade de vida, como descreve o contribuinte em sua impugnação. Todavia, as despesas médicas devem manter compatibilidade com os rendimentos líquidos disponíveis no ano-calendário, o que justifica o aprofundamento da investigação quando há parâmetros que possam indicar uma possível existência de irregularidades.

Com o discurso que os pagamentos foram efetuados aos profissionais de saúde em dinheiro, compatíveis com os recibos apresentados, as alegações de defesa confirmam a relutância do recorrente em adotar algum esforço concreto para comprovar a efetividade dos dispêndios realizados.

A legislação tributária não veda o pagamento de despesas médicas em dinheiro, porém as operações estão sujeitas à comprovação perante o Fisco, caso solicitada, cabendo ao declarante suportar o ônus da prova quando instado a fazê-lo.

Ao que tudo indica, a produção da prova complementar não seria tarefa difícil, ainda mais quando os rendimentos declarados pelo contribuinte são oriundos de aposentadorias e ganhos de aplicações financeiras, os quais têm circulação pelas suas contas bancárias e de investimentos.

Mesmo com o pagamento em espécie ao dentista, psicólogo e fisioterapeuta, é possível apresentar elementos adicionais de prova, tais como saques em datas e valores compatíveis, não configurando prova inexequível.

Ao contrário do que sugere o recurso voluntário, não se impõe a obrigatoriedade de coincidência entre datas e valores, apenas a existência de correlação com os dispêndios atribuídos aos serviços realizados pelos profissionais de saúde, com base em seriedade e convergência do conjunto probatório.

As declarações emitidas pelos prestadores de serviços reforçam a aparência de verdade do tratamento de saúde, mas não provam a irrefutabilidade dos pagamentos em face dos rendimentos declarados (fls. 13/14, 17/18 e 23).

Nesse cenário, entendo que há dúvida razoável que enseja elementos adicionais para a comprovação das despesas médicas incorridas pelo contribuinte.

Por tais razões, à míngua de prova do efetivo pagamento das despesas médicas, mantenho a glosa de dedução a esse título.

## **Conclusão**

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess