



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



**Processo nº** 13837.001346/2008-08  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2001-004.230 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 29 de abril de 2021  
**Recorrente** SUELI TRUJILLO CACIANI  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**  
Exercício: 2004

**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. 8/12), lavrada em 20/10/2008, em desfavor da recorrente acima citado, no qual a autoridade fiscal, durante procedimento de revisão de sua Declaração de Ajuste Anual – DAA, relativa ao exercício de 2004, formalizou o lançamento suplementar de ofício contendo a infração de ***dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 6.000,00.***

### *Da Impugnação*

A interessada apresentou a impugnação (e-fls. 2/4), alegando, em síntese, os seguintes argumentos, extraídos do relatório do julgamento anterior:

A notificada, requer seja julgada insubsistente a Notificação de Lançamento em tela, alegando ter efetuado em dinheiro os pagamentos das despesas médicas glosadas.

Anexa à impugnação cópias de recibos referentes à fisioterapia, emitidos pela prestadora de serviços Sra. Amanda G. Borges, bem como declaração referente à serviços médicos prestados por Lonzi Neto — Unidade de Reabilitação Física (às fls. 08 / 10).

### *Do Julgamento em Primeira Instância*

No Acórdão nº 17-38.982 (e-fls. 26/30), os membros da 10ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP), por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação e, do voto da relatora *a quo*, podemos destacar o seguinte:

Conforme se depreende do relatório fiscal, a exigência se fez em virtude da contribuinte ter efetuado deduções indevidas a título de despesas médicas por falta de comprovação do efetivo pagamento.

...

#### DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS

Na impugnação acostada aos autos às fls. 01 e seguintes, a contribuinte alega ter efetuado o pagamento em dinheiro de despesas médicas e com fisioterapia à prestadora de serviços, Sra. Amanda G. Borges, declaradas em sua Declaração de Ajuste Anual e cuja dedução pleiteia.

A legislação tributária concede ao contribuinte, por ocasião da declaração anual de ajuste, a possibilidade de deduzir da base de cálculo do imposto de renda os pagamentos efetuados a título **de despesas médicas e odontológicas**, incorridos durante o ano-calendário, como dispõe o art. 8º, inciso **II**, alínea "a" da Lei nº9.250/95:

...

O mesmo diploma legal prevê, ainda, no § 2º, incisos I, II e III, do artigo 8º, que a possibilidade de dedução prevista na alínea "a" do inciso II, limita-se a pagamentos comprovados e, logo a seguir, enumera os requisitos formais dos quais os recibos devem ser revestidos, como se observa na transcrição:

...

Vale observar que a apresentação de recibos não constitui prova absoluta de pagamento de serviços realmente prestados pelo profissional que os emitiu e a convicção de sua veracidade deve pautar-se no conjunto de elementos probatórios coletados pelo auditor no decorrer da ação fiscal.

Destarte, a prova definitiva e incontestável da prestação de serviços de saúde é feita com a apresentação de documentos que comprovem a sua realização, como radiografias, receitas médicas, exames laboratoriais, notas fiscais de aquisição de remédios e outras, fichas clínicas, bem como de documentos que corroborem o efetivo pagamento, como a transferência de numerário. A apresentação de recibos, por si só não tem esta capacidade.

Cabe ressaltar que a dedução na Declaração de Rendimentos de despesas relativas a pagamentos efetuados no correspondente 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 não envolve apenas o contribuinte e o profissional de saúde, mas também o fisco, devendo o interessado acautelar-se na guarda de elementos de prova da efetividade do serviço prestado e do pagamento efetuado.

Neste sentido, a legislação exige de forma clara e inequívoca, a comprovação do contribuinte perante o fisco de que as deduções pleiteadas na declaração preenchem todos os requisitos exigidos, sob pena de serem consideradas indevidas e o valor pretendido como dedução seja apurado e lançado em procedimento de ofício, como disciplina o §3º art. 11, do Decreto-Lei nº5.844/43:

...

O pagamento em dinheiro / moeda corrente serve muito bem para quitar um débito. Todavia, comprová-lo junto a terceiros constitui tarefa árdua. Não obstante o fato de o contribuinte dispor de recursos, é necessário comprovar a efetividade do pagamento através de cheques nominais, transferências com identificação do beneficiário, saques com coincidência de datas e valores em relação aos recibos ou outros elementos de convicção.

Pelo exame dos documentos de fls. 08/10, trazidos aos autos com a impugnação, verifica-se que nenhum deles comprova o efetivo pagamento das despesas médicas, cuja dedução é pleiteada pela contribuinte.

Ressalte-se, ainda, que os documentos de fls. 08 e 09 foram emitidos sem o endereço do prestador de serviços. Portanto, nos termos da legislação citada os referidos documentos foram emitidos em desacordo com o artigo 8º, § 2º, inciso III da Lei nº 9.250/95.

Portanto, nos termos da legislação citada, os documentos de fls. 08 / 10, apresentados pela contribuinte, não permitem à autoridade julgadora concluir pelo direito a dedução, pois não comprovam o efetivo pagamento das despesas médicas alegadas.

Como se vê, o ônus da prova recai sobre aquele de cujo benefício se aproveita. Cabe ao contribuinte, no seu interesse, produzir as provas dos fatos consignados em suas declarações de rendimentos, sob pena de não tê-los aceitos pelo Fisco. Provas que devem estar amparadas em documentos hábeis e idôneos, de modo a corroborar cabal e inequivocamente o que foi declarado e pleiteado.

A autoridade fiscal lançou mão da prerrogativa dada pela legislação e exigiu a comprovação efetiva tanto do serviço quanto do pagamento, uma vez que é do contribuinte o ônus desta comprovação. Assim, não tendo havido a apresentação de documentos hábeis a demonstrar o que se exige, é de se manter a glosa efetuada.

### ***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. 36/45), que, de forma resumida, entende que os fundamentos eleitos pelo colegiado administrativo de 1ª instância não traduzem a correta interpretação a aplicação da legislação pertinente.

Aduz que a dedução de despesas médicas é de seu direito e, no caso em tela, a comprovação foi realizada com a entrega de recibos idôneos, nos quais se presume boa-fé, porém a decisão recorrida ignorou os recibos apresentados limitando-se a alegar que a contribuinte não comprovou o efetivo pagamento dos serviços médicos.

Assevera, ainda, que apresentou também declaração firmada pela prestadora de serviços médicos.

Enumera decisões administrativas e judiciais que pactuam com o seu entendimento.

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 e objeto do Recurso Voluntário é a ***dedução indevida de despesas médicas no valor total de R\$ 6.000,00.***

#### ***Do Mérito***

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

De início, convém reproduzir trecho da descrição dos fatos e enquadramento legal e sua complementação (e-fls. 11) de lavra da autoridade lançadora:

...

Glosa do valor de R\$ \*\*\*\*\*6.000,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por *falta de comprovação*, ou por falta de previsão legal para sua dedução.

...

Foram glosados os valores abaixo especificados, tendo em vista os comprovantes apresentados estarem em desacordo com as formalidades especificadas no art. 80, par. 1º, III do RIR Decreto n.º 3.000/99, sem que tenha havido a comprovação do efetivo pagamento das referidas despesas:

R\$ 6.000,00 - Amanda G. Borges

Devidamente intimada (Termo de Intimação Fiscal N.º 1279/07-DRF/JUN/Sefis) a apresentar documentos que comprovem o efetivo pagamento, bem como documentos que comprovem a efetiva prestação de serviços, em relação à emitente dos recibos acima citada, a contribuinte, em atendimento à intimação, apresentou novamente os mesmos recibos, sem trazer qualquer nova prova adicional.

O julgamento anterior pronunciou-se a respeito, (e-fls. 29/30), da seguinte forma:

...

Pelo exame dos documentos de fls. 08/10, trazidos aos autos com a impugnação, verifica-se que nenhum deles comprova o efetivo pagamento das despesas médicas, cuja dedução é pleiteada pela contribuinte.

Ressalte-se, ainda, que os documentos de fls. 08 e 09 foram emitidos sem o endereço do prestador de serviços. Portanto, nos termos da legislação citada os referidos documentos foram emitidos em desacordo com o artigo 8º, § 2º, inciso III da Lei n.º 9.250/95.

Portanto, nos termos da legislação citada, os documentos de fls. 08 / 10, apresentados pela contribuinte, não permitem à autoridade julgadora concluir pelo direito a dedução, pois não comprovam o efetivo pagamento das despesas médicas alegadas.

...

Bem, o ponto de discordância desta lide resume-se, pode-se assim dizer, quanto à suficiência dos recibos apresentados pelo contribuinte para comprovação das despesas efetuadas com profissionais da área médica/odontológica visando a dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física, após regularmente intimado pela autoridade lançadora a comprovar o efetivo pagamento delas.

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 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):

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 n.º 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 justificção, a juízo da autoridade lançadora* (Decreto-Lei n.º 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 n.º 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. 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 lançadora, 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. Foi exatamente isto 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.

Repisamos que ***a motivação para as glosas com deduções nesta lide foi a falta de comprovação do efetivo pagamento de despesas realizadas com saúde***, conforme fundamentado pela autoridade lançadora (e-fls. 11).

Com sua peça impugnatória a recorrente somente apresentou ***declarações e recibos*** (e-fls. 13/15), no intuito de comprovar a regularidade de seus dispêndios médicos/odontológicos.

Como visto, toda a documentação apresentada pela interessada já foi objeto de avaliação do julgamento anterior.

Da reanálise desta documentação, entendo que as mesmas, por si só, neste caso particular, ***não são suficientes para comprovar a efetividade da prestação de serviços médicos e odontológicos***.

Com efeito, o interessado ***deveria apresentar outros elementos a fim de comprovar a efetividade daquelas prestações de serviços*** que pudessem dar convicção a este julgador de sua efetiva realização, apenas para exemplificar (cheques, extratos bancários, comprovantes de transferência bancários, exames laboratoriais ou de imagens realizados, receiptários, prontuários e/ou fichas de acompanhamento odontológico, entre outros possíveis).

Esclarecemos que outras decisões administrativas deste Conselho ou do Poder Judiciário, 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, o entendimento predominante contemporâneo neste Conselho é o esposado por este relator, abaixo alguns exemplos de julgados recentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais, entre tantos outros disponíveis:

**Acórdão nº 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.

#### *Conclusão*

Considerando as especificidades desta autuação fiscal, especialmente o contido na descrição dos fatos e enquadramento legal do lançamento tributário, considero que a recorrente *não logrou êxito em comprovar a efetividade da prestação dos serviços médicos/odontológicos* e, assim, *voto pela manutenção integral 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