



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



**Processo nº** 13839.003094/2010-48  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2001-004.846 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 15 de dezembro de 2021  
**Recorrente** ALEXANDRE OKUMA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007

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)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Rocha Paura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

## **Relatório**

Início o presente com a transcrição do relatório do julgamento de primeira instância:

O contribuinte acima qualificado foi notificado a recolher o Imposto de Renda Pessoa Física - Suplementar no valor total do crédito tributário de R\$ 7.497,13, conforme Notificação de Lançamento e demonstrativos de fls. 25-28.

O lançamento ocorreu em razão da revisão de ofício de sua declaração de ajuste anual do exercício 2007, ano-calendário 2006, tendo sido apurada dedução indevida de despesas médicas, no valor total de R\$ 13.000,00, por falta de comprovação ou previsão legal, pois os comprovantes apresentados estavam em desacordo com as formalidades especificadas no art. 80, § 1º, III, do RIR/1999. Fundamento legal: arts. 8º, inciso II, alíneas “a”, e §§ 2º e 3º da Lei nº 9.250/95; arts. 43 a 48 da IN/SRF nº 15/2001; arts. 73, 80 e 83, inciso II do Decreto nº 3.000/99 do RIR/99.

Cientificado no dia 16/08/2010 (fls. 29), apresentou a impugnação, por meio de seu procurador, em 14/09/2010 (fls. 02-04), onde alega, que em 18/02/2010, apresentou cópias dos recibos de pagamentos das despesas declaradas nos quais constam expressamente o valor e a identificação das profissionais (fls. 09-19). Aduz, neste sentido, que conforme declarações dos emitentes dos recibos fica devidamente demonstrado que ocorreu a devida prestação de serviços correspondentes, sendo indevido o lançamento, razão pela qual requereu a inexigibilidade do débito fiscal reclamado.

Juntou os documentos de fls. 05 e seguintes.

Em 23/09/2010 (fls. 33-34), apresentou retificação à impugnação apresentada, onde informa que houve equívoco na elaboração e juntada das declarações das profissionais Juliana Maria Grossi Turquetto e Daniela Maria Grossi, vez que ali constou que o tratamento foi realizado em 2007, mas ocorreu em 2006, estando agora juntando a declaração correta.

Alegou, ainda, que também por equívoco foi juntado a declaração de serviços odontológicos prestados por Diana Rodrigues Garcia, relativo ao ano de 2008, no valor de R\$ 6.500,00, quando na verdade os serviços prestados foram realizados em 2006 no valor de R\$ 2.000,00, conforme declaração anexa. Por fim, reiterou todos os termos da impugnação.

Juntou documentos de fls. 35 a 38.

É o relatório.

A decisão de primeira instância foi proferida com a seguinte ementa:

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

Exercício: 2007

Declaração de Ajuste Anual. Revisão. Glosas de Despesas Médicas.

São dedutíveis na declaração os gastos com despesas médicas, comprovados por meio de documentação hábil e idônea, nos termos legais.

Ciente do acórdão da DRJ em 08/01/2013, o(a) contribuinte, em 04/02/2013, apresentou recurso voluntário, no qual alega, em apertado resumo, que:

a) os recibos e documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro(a) Marcelo Rocha Paura - Relator(a)

*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\$ 11.000,00.***

#### ***Do Mérito***

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

De início, convém reproduzir trecho constante na complementação da descrição dos fatos e enquadramento legal (e-fls. 26) de lavra da autoridade lançadora:

Glosa do valor de R\$ 13.000,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação., ou por falta de previsão legal para sua dedução.

Foram glosados os valores de despesas abaixo relacionados, tendo em vista os comprovações apresentadas estarem em desacordo com as formalidades especificadas no art. 80, par. 1º, III do RIR Decreto nº 3.000/99, sem que tenha havido comprovação da efetiva prestação e do efetivo pagamento das referidas despesas:

R\$ 2.000,00 valor declarado pago a DIANA RODRIGUEZ GARCIA.

R\$ 5.500,00 valor declarado pago a DANIELA MARIA GROSSI.

R\$ 5.500,00 valor declarado pago a JULIANA MARIA GROSSI TURQUETTO.

O julgamento anterior, ao manter parcialmente a infração sobre as despesas médicas/odontológicas, fez as seguintes considerações a respeito (e-fls. 44):

No caso, o impugnante comprovou o pagamento de R\$ 2.000,00 à cirurgiã dentista Diana Rodrigues Garcia, conforme recibos por ela emitidos ao longo do ano-calendário de 2006 (fls. 10 a 14), bem como a profissional confirmou tais recebimentos e prestação de serviços com a declaração de fls. 38. É bem verdade que antes havia sido juntado a declaração de fls. 17, a qual se refere ao ano-calendário 2008, contudo o valor ali consignado guarda proximidade com aquele declarado pelo autuado no referido ano, conforme verificamos na declaração de ajuste anual correspondente. Logo, é de se excluir da glosa, mantendo-se a despesa médica no valor de R\$ 2.000,00.

Quanto aos pagamentos de R\$ 11.000,00, sendo R\$ 5.500,00 para a psicóloga Daniela Maria Grossi e R\$ 5.500,00 para a psicóloga Juliana Maria Grossi Turquetto, os recibos (fls. 15-16) foram fornecidos no valor total, no final do ano, não espelhando o recebimento desses valores de uma só vez, como é de essência do recibo, vez que para cada pagamento deve-se ofertar o recibo como comprovante de cada operação, não sendo crível que as sessões de psicoterapia (tratamento psicológico, como neles constou) tenham sido feitos ao longo do ano sem o pagamento mensal, só havendo remuneração ao seu final.

Ademais, as declarações apresentadas com a impugnação, confirmando tais recibos (fls. 18-19), não obstante os erros contidos, ainda que depois substituídas pelas declarações de fls. 36-37, não se referem a quaisquer despesas do ano-calendário subsequente de 2007, como nelas constou e ocorreu na primeira situação da dentista acima examinada, o que lhe retira a credibilidade para formar nossa convicção em sua veracidade, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235/1972.

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 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. 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.

Como visto, a exigência de elementos probatórios adicionais pela autoridade fiscal é legítima e encontra amparo na legislação acima colacionada. Tal procedimento também encontra suporte no enunciado da Súmula CARF nº 180 deste Conselho, in verbis:

Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais.

Com efeito, 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 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. 26).

Com sua peça impugnatória o recorrente apresentou: **i) recibos** (e-fls. 10/16); e **ii) declarações** (e-fls. 36/38), no intuito de comprovar a regularidade de seus dispêndios médicos/odontológicos.

Tais documentos foram objeto de análise pelo julgamento anterior que entendeu serem suficientes para comprovar o efetivo pagamento, conforme exigido pela autoridade fiscal, das despesas médicas efetuadas com a profissional Diana Rodrigues Garcia.

Apesar de respeitar tal decisão, por toda a fundamentação anteriormente exposta, dirijo veementemente daquela conclusão, pois, no meu entendimento, os elementos probatórios apresentados são insuficientes para a comprovação da efetividade da prestação de serviços ou do seu efetivo pagamento.

Entendo que o interessado **deveria ter apresentado outros elementos a fim de comprovar a efetividade das prestações de serviços médicos/odontológicos**, tais como: cheques; extratos bancários; comprovantes de transferência bancários; exames laboratoriais ou de imagens realizados; receituários; prontuários e/ou fichas de acompanhamento odontológico, entre outros possíveis.

Agora, em sede recursal, o sujeito passivo apresentou **recibos** (e-fls. 54/61) mensais das prestações de serviços médicos em substituição aos recibos globais anteriormente apresentados.

Contudo, a causa principal das glosas, a meu ver, não está no fato de o interessado ter apresentado um único recibo contendo o valor global dos serviços médicos, mas sim na ausência de outros elementos que comprovem o seu efetivo desembolso.

Portanto, da reanálise de todo o procedimento realizado até então, entendo que a documentação apresentada, por si só, neste caso particular, ***não é suficiente para comprovar a efetividade da prestação de serviços médicos e odontológicos.***

#### ***Conclusão***

Considerando as especificidades desta autuação fiscal, especialmente o contido na descrição dos fatos e enquadramento legal do lançamento tributário, considero que o 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