



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



**Processo nº** 13857.000503/2006-50  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-006.412 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de setembro de 2019  
**Recorrente** ANA RITA DO PRADO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003

**GLOSA. DESPESAS MÉDICAS. MANUTENÇÃO.**

Tendo o contribuinte sido regularmente intimado a comprovar o efetivo desembolso das despesas médicas informadas na sua DIRPF, não há como restabelecê-las sem que haja tal comprovação. Declarações dos profissionais emitentes dos recibos não servem como prova suficiente do efetivo pagamento dessas despesas, não dispensando, pelo expressivo montante das mesmas, a comprovação do efetivo desembolso.

**DESPESAS MÉDICAS. ÔNUS DA PROVA.**

É lícito ao fisco exigir a comprovação e justificação das despesas médicas, cabendo o ônus da prova ao contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar o pedido de diligência e em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Wesley Rocha, Marcelo Freitas de Souza Costa, Virgílio Cansino Gil e Wilderson Botto, que deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado em substituição à conselheira Juliana Marteli Fais Feriato), Wilderson Botto (suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente).

**Relatório**

1. Trata-se de julgar recurso voluntário (e-fls 84/96) interposto em face do Acórdão nº 03-27.136 (e-fls 72/79) prolatado pela DRJ/BSA em sessão de julgamento realizada em 26 de setembro de 2008.

2. Faz-se a transcrição do relatório inserto na decisão recorrida:

---

início da transcrição do relatório contido no Acórdão nº 03-27.136

---

Contra a contribuinte em epígrafe foi lavrado Auto de Infração na data de 20/09/2006 (fls. 17 e 27 a 30), referente ao exercício 2003, ano calendário 2002, por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil da DRF/Araraquara - SP.

O lançamento acima resultou na diminuição do valor do imposto a restituir apurado originalmente pelo Contribuinte na sua Declaração de Ajuste do IRPF/2003, de R\$ 5.635,56 para o valor revisado de **R\$ 652,29**.

O cálculo do Imposto a Restituir apurado pela autoridade fiscal encontra-se demonstrado às fls. 29 e 30, e a descrição dos fatos e enquadramentos legais das infrações às fls. 27 e 28, conforme transcrito:

**Dedução Indevida de Despesas Médicas.** A contribuinte deduziu, nesta rubrica, o montante de R\$ 21.200,52. No que se refere aos pagamentos efetuados à UNIMED de São Carlos, o valor informado diverge do comprovante apresentado e, segundo a Sra. Ana Rita do Prado, trata-se de cobrança de taxas e outros encargos. Mantivemos a dedução no valor do comprovante apresentado (R\$ 1.628,50). Conforme termo de intimação fiscal datado de 7/8/2006, a contribuinte foi intimada, ainda, a comprovar o efetivo pagamento das despesas a seguir relacionadas: Ludgero Braga Júnior: R\$ 14.875,00 e Fábio do Prado Florence, Braga: R\$ 4.658,00. Entregou cópia dos recibos apresentados anteriormente, acompanhados de uma declaração firmada pelos profissionais emitentes dos recibos, a qual não permite, porém, a verificação inequívoca do nexo causal entre os recibos e os pagamentos efetuados. Portanto, no interesse da Fazenda Nacional, glosa as referidas despesas. **Total da Glosa:** R\$ 19.572,02. **Enquadramento Legal:** art. 8º, inciso II, alínea a, e §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.250/95; arts. 43 a 48 da Instrução Normativa SRF nº 15/2001.

Após a ciência do Auto de Infração em **21/10/2006**, de acordo com informação de postagem e entrega ECT às fls. 61 e 62, a contribuinte apresenta impugnação, protocolada em **21/11/2006** (fls. 01 a 16), acompanhada da documentação, na qual, em síntese, expõe os motivos de fato e de direito que se seguem:

- Que a requerente foi autuada, tendo-lhe sido imputadas pela Fiscalização, irregularidades em sua declaração de imposto de renda, referente ao exercício de 2003;

- Como consta no DEMONSTRATIVO DAS ALTERAÇÕES NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL do Auto de Infração, a requerente tem direito a uma restituição de IRPF no valor de R\$ 5.635,56 e, por força da revisão imputada, a restituição foi reduzida para R\$ 652,29, tendo sido excluída de sua restituição o valor de R\$ 4.983,27, com o que não concorda a requerente, por não representar a veracidade dos fatos;

- Transcreve o trecho do demonstrativo das alterações do auto de infração e, em seguida, a descrição dos fatos e enquadramento legal do auto;

- A acusação contida no Auto de Infração não deve prosperar, posto que as despesas médicas no valor de R\$ 19.533,00 pagas pela requerente estão provadas por documentação hábil e acompanhadas de declarações dos profissionais que realizaram serviços;

- A requerente foi autuada apesar de apresentar os recibos referentes aos tratamentos dentários realizados e as respectivas declarações dos dois profissionais de Odontologia;

- A AFRF considerou inaptos os recibos firmados por dois odontólogos idôneos que comprovam as despesas médicas/odontológicas deduzidas pela requerente no valor de R\$ 19.533,00, tendo reconhecido apenas o valor de R\$ 1.628,50, pago a UNIMED São Carlos;

- A requerente sofreu drástica diminuição no valor do IRPF a restituir;

- Apresenta os recibos e declarações de prestação de serviço, firmados pelos profissionais glosados indevidamente pela AFRF;

- Tanto os recibos como as declarações da efetiva realização dos serviços estão com firma reconhecida no 2º Tabelião de notas de São Carlos;

- Ao lançar dúvidas sobre os recibos apresentados pela requerente, a AFRF atraiu para si, o ônus da prova, nos termos do Código de Processo Civil em vigor, pois ao alegar que os recibos são inaptos, deveria a Fiscal autuante demonstrar, a irregularidade, já que, repita-se, referidos recibos/declarações foram firmados por profissionais de nível superior, estão com firma reconhecida em cartório e, principalmente o montante recebido da requerente foi incluído em suas respectivas declarações de rendimento;

- Quanto à alegada dedução indevida, a mesma não procede, pois as despesas foram efetuadas com o tratamento odontológico da requerente e de seus dependentes;

- No ano-calendário de 2002, a requerente teve recusado recibos de R\$ 14.875,00, pago ao Dr. LUDGERO BRAGA JR, Cirurgião Dentista devidamente inscrito no Conselho Regional de Odontologia deste Estado, profissional este que, em 23/08/2006, emitiu declaração idônea (cópia inclusa) de que, no ano de 2002, recebeu da requerente os valores constantes dos recibos, referentes aos serviços odontológicos, prestados na execução de coroas metaloplásticas em ouro e acrílico, bem como prótese parcial removível bilateral em cromo cobalto, na arcada inferior;

- No mesmo ano calendário, a requerente teve recusado recibos da ordem de R\$ R\$ 4.658,00, pagos ao Dr. FÁBIO DO PRADO FLORENCE BRAGA, Cirurgião Dentista devidamente inscrito no Conselho Regional de Odontologia deste Estado, profissional este que, em 21/08/2006, emitiu declaração idônea (cópia inclusa), de que recebeu da requerente os valores constantes dos respectivos recibos, relativos aos serviços odontológicos prestados no tratamento periodontal, na terapêutica da DTM - Disfunção Têmporo mandibular e no clareamento dental, durante o ano de 2002;

- Para dar certeza da idoneidade dos recibos, anexa os originais com firma reconhecida dos profissionais;

- Os recibos permitem inequivocamente a verificação do nexa causal entre os recibos e os pagamentos efetuados;

- Tece considerações sobre a não aceitação dos recibos por parte da AFRF, do papel dos documentos particulares em relação ao Estado e repisa a idoneidade dos mesmos;

- Não parece razoável, que dois profissionais de nível superior, no caso odontólogos, forneçam ao todo 12 recibos, sendo 06 cada um, com assinaturas respectivamente idênticas e com firmas reconhecidas, idênticas às respectivas declarações de recebimento e prestação de serviços, e a AFRF os considere inidôneos e inaptos a demonstrar o nexo causal entre a prestação de serviços odontológicos e o respectivo pagamento, pela requerente;

- Os pagamentos são perfeitamente cabíveis e suportáveis pela requerente segundo seus rendimentos declarados;

- Caso o Douto Julgador entenda necessário, desde já fica requerida à conversão do presente julgamento em diligência, para que se promova uma acareação entre a requerente e os odontólogos Ludgero Braga Júnior e Fábio do Prado Florêncio Braga, para que se faça prova do alegado nos itens anteriores, com base no princípio da ampla defesa e contraditório, devidamente assegurados pela Constituição da República no âmbito do processo administrativo;

- Os Comprovantes de Inscrição e de Situação Cadastral no CPF, obtidas em 20/11/2006, no site da Secretaria da Receita Federal, não atestam qualquer irregularidade dos profissionais Ludgero Braga Júnior e Fábio Florência Braga com a Receita Federal;

- A glosa imposta pela AFRF no Auto de Infração está incorreta, devendo ser restituído à requerente o valor de R\$ 5.635,56 e não aquele revisado;

- Traz à colação algumas ementas do Conselho de Contribuintes em que foram aceitos recibos e declarações emitidas pelos profissionais para se comprovar a despesa médica, além de outros assuntos;

- Esse também é o entendimento da jurisprudência, como se infere do julgado a seguir. Transcreve ementa do CC que diz que a multa isolada não pode ser cobrada concomitantemente com a multa de ofício;

- Traz trecho de julgado do STJ, que diz que a melhor exegese é a que não se apegue à letra fria da lei, mas a que é fiel ao espírito da norma;

- Fica comprovado que a requerente sempre procurou agir corretamente, e sem provocar qualquer lesão ao Erário Público;

- Pede a improcedência do Auto de Infração, mediante o reconhecimento das despesas odontológicas no valor de R\$ 19.533,00, provado por documentos idôneos, restabelecendo-se o valor original de R\$ 21.200,52, no item "despesas médicas" e o saldo de imposto a restituir para R\$ 5.635,56; ou alternativamente a insubsistência do Auto de Infração, como medida da legítima Justiça Tributária.

---

final da transcrição do relatório contido no Acórdão nº 03-27.136

---

2.1.  
segue:

Ao julgar procedente o lançamento, o acórdão recorrido tem a ementa que se

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

Exercício: 2003

GLOSA. DESPESAS MÉDICAS. MANUTENÇÃO.

Tendo o contribuinte sido regularmente intimado a comprovar o efetivo desembolso das despesas médicas informadas na sua DIRPF, não há como restabelecê-las sem que haja tal comprovação. Declarações dos profissionais emitentes dos recibos não servem como prova suficiente do efetivo pagamento dessas despesas, não dispensando, pelo expressivo montante das mesmas, a comprovação do efetivo desembolso.

DESPESAS MÉDICAS. ÔNUS DA PROVA.

É lícito ao fisco exigir a comprovação e justificação das despesas médicas, cabendo o ônus da prova ao contribuinte.

3. Ao interpor o recurso voluntário (e-fls 84/96), nas razões recursais são deduzidas as mesmas alegações ofertadas ao tempo da impugnação, sendo acompanhada pela anexação dos recibos médicos emitidos pelos profissionais dentistas (e-fls 97/120):.

| Recibos – Dr. Fábio Florence Braga |             |       |
|------------------------------------|-------------|-------|
| Data                               | Valor       | e-fls |
| 10/03/2002                         | R\$800,00   | 97    |
| 10/02/2002                         | R\$950,00   | 99    |
| 10/04/2002                         | R\$600,00   | 101   |
| 10/05/2002                         | R\$750,00   | 103   |
| 10/06/2002                         | R\$600,00   | 105   |
| (ilegível)                         | R\$900,00   | 107   |
| Total                              | R\$4.600,00 |       |

| Recibos - Dr. Ludgero Braga Júnior |              |       |
|------------------------------------|--------------|-------|
| Data                               | Valor        | e-fls |
| 23/12/2002                         | R\$1.500,00  | 109   |
| dez/02                             | R\$1.500,00  | 111   |
| 29/11/2002                         | R\$3.000,00  | 113   |
| 04/11/2002                         | R\$3.000,00  | 115   |
| 25/11/2002                         | R\$3.000,00  | 117   |
| 21/08/2002                         | R\$2.875,00  | 119   |
| Total                              | R\$14.875,00 |       |

3.1. As declarações quanto a prestação de serviços realizados pelos profissionais dentistas estão acostadas às e-fls. 26/27, tendo sido apresentadas ao tempo da impugnação.

3.2. Faz-se a transcrição do pedido (e-fls 96):

Pede, pois, o recorrente:

a) a improcedência do presente Auto de Infração, mediante o reconhecimento das despesas odontológicas no valor de R\$ 19.533,00, provado por documentos idôneos, restabelecendo-se o valor original de R\$ 21.200,52, no item “despesas médicas” e do saldo de imposto a restituir para R\$ 5.535,56;`

b) ou alternativamente a insubsistência do Auto de Infração, como medida da legítima Justiça Tributária.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Antonio Sávio Nasureles, Relator.

4. O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade.
5. A controvérsia devolvida ao Colegiado diz respeito à comprovação do pagamento para fins de dedução das despesas médicas glosadas pela fiscalização.
- 5.1. Na visão da recorrente, repisando a argumentação ofertada na impugnação, o conjunto documental anexado aos autos, composto pelos recibos e pelas declarações dos profissionais e pelo recibo, constituem meios aptos a comprovar a efetividade da prestação dos serviços e o pagamento.
- 5.2. Não lhe assiste razão.
- 5.3. Considero que a decisão de primeira instância perfeitamente realizou análise minuciosa das questões, destacando-se a necessidade de comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas, e adoto como razões de decidir a mesma fundamentação contida no voto do acórdão recorrido, que se passa a transcrever:

---

início da transcrição do voto contido no Acórdão nº 03-27.136

---

#### **Do ônus da prova**

Quanto ao argumento do contribuinte de que a AFRF atraiu para si o ônus da prova, nos termos do Código de Processo Civil em vigor, cabe observar que a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções das despesas médicas para fins de dedução da base de cálculo do IRPF. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório. Mesmo que a norma possa parecer, em tese, um tanto quanto discricionária, deixando ao desejo da autoridade lançadora a iniciativa, esta agiu albergada em indícios muito fortes de ocorrência de irregularidades nas deduções.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o impugnante a obrigação de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, implica nas 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 qualquer dúvida quanto ao fato questionado. Não cabe ao fisco, neste caso, obter provas da inidoneidade do recibo, mas, sim, do impugnante apresentar elementos que dirimam qualquer dúvida que paira a esse respeito sobre o documento. Embora intimado, não comprovou os pagamentos. Não apresentou extratos, cópias de cheques ou a comprovação dos saques dos respectivos valores, mesmo sabendo que os valores envolvidos são representativos.

Saliente-se que as deduções são expressivas e incomuns e cabe ao fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 11, § 4º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943.

#### **Dedução Indevida de Despesas Médicas**

Sem prejuízo das inúmeras ponderações constantes na impugnação, o ponto central da inconformidade da impugnante baseia-se na não aceitação dos recibos, por

parte da autoridade lançadora, como prova suficiente das despesas médicas pleiteadas. Em sua defesa, alega que todos os recibos são idôneos e que as declarações emitidas pelos profissionais permitem a verificação inequívoca do nexo causal entre os recibos e os pagamentos efetuados.

Antes de passar ao exame do mérito, vejamos o disposto no Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, acerca das deduções permitidas e da dedução de despesas médicas:

#### DEDUÇÕES

**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).

§2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na esfera administrativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, §5º).

(.....) (*grifos*)

#### Despesas Médicas

**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 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):

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;

(.....) (*Negrito*)

Como se depreende da legislação transcrita acima, a dedução das despesas médicas na Declaração de Imposto de Renda está sujeita à comprovação a critério da Autoridade Lançadora.

Mesmo que a contribuinte tenha apresentado os recibos e as declarações firmadas pelos profissionais, é lícito à Autoridade exigir, a seu critério, outros elementos de provas adicionais, caso não fique convencido da efetividade da prestação dos serviços ou do respectivo pagamento. No caso, a Autoridade solicitou à contribuinte a comprovação do efetivo pagamento, que corresponde ao primeiro requisito legal para a aceitação de uma dedução de despesa médica.

Ressalte-se que a requerente, conforme mostra sua Declaração de Ajuste Anual (fls. 34 a 36), declarou ter recebido no ano calendário de 2002, o total de R\$ 50.708,58

a título de rendimentos tributáveis. O total da dedução com despesas médicas informadas é de R\$ 21.200,52, glosados parcialmente pela autoridade fiscal. Ou seja, antes da glosa, em sua declaração original o total das deduções **apenas** com despesas médicas equivalia a 42% de seus rendimentos no período.

Cabe aqui ressaltar que a contribuinte foi regularmente intimada a apresentar, além dos comprovantes de despesas médicas, os comprovantes do seu efetivo pagamento (fls. 38). A contribuinte não forneceu seus extratos bancários ou apresentou qualquer comprovação do efetivo pagamento, limitando-se a apresentar os recibos (fls. 20 e 21) e declarações dos profissionais (fls. 22 e 23). Sendo exageradas as deduções, especialmente se as analisarmos dentro do contexto de sua própria declaração (fls. 34 a 36), a autoridade fiscal lançadora glosou as despesas por falta de comprovação da efetividade do pagamento, vez que as declarações não permitem a verificação inequívoca do nexo causal entre os recibos e os pagamentos efetuados.

Em se tratando de tratamentos dispendiosos, como os apresentados pela contribuinte, com recibos que chegam a R\$ 3.000,00 cada, como no caso do profissional Ludgero Braga Jr., seria muito simples e razoável comprovar essas despesas apresentando cópias de extratos bancários, cheques, etc. No entanto, o contribuinte, tanto em resposta à intimação quanto em sua impugnação, apresenta tão somente os recibos e as declarações, não fazendo qualquer menção à forma de pagamento dessas despesas. Note-se que mesmo quando o contribuinte efetua seus dispêndios em moeda corrente, é possível comprovar por meio dos saques em sua conta corrente, dentre outras maneiras.

Nesta fase, apresenta novamente os recibos objetos da glosa (fls 20 e 21), juntamente com as mesmas declarações dos profissionais (fls. 22 e 23), que atestam ter prestado os serviços e recebido os valores constantes dos recibos. Mais uma vez, nestas declarações, não há qualquer menção à forma de pagamento efetuada.

Diante dos argumentos expostos e das provas apresentadas, não formei convencimento de que as despesas efetivamente ocorreram, razão pela qual considero que a glosa foi correta e atendeu à legislação de regência.

---

final da transcrição do voto contido no Acórdão nº 03-27.136

---

6. Formula-se no recurso pedido para conversão do julgamento em diligência, para se promover acareação entre o Recorrente e os profissionais odontólogos (e-fls. 93) que indefiro por considerar desnecessária (artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972).

## CONCLUSÃO

7. Diante do exposto, voto por rejeitar o pedido de diligência e em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles



