



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



**Processo nº** 13876.000580/2009-24  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2001-002.876 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 16 de abril de 2020  
**Recorrente** DAVID KALOGLIAN FILHO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**  
Exercício: 2006

**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, Marcelo Rocha Paura e Fabiana Okchstein Kelbert.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 16-42.418, proferido pela 19ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (SP) DRJ/SP1 (e-fls. 27/34) que *manteve integralmente* a notificação de lançamento (e-fls. 11/14) referente ao exercício 2006.

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

(...)

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 02/05, acompanhada da documentação de fls. 07/08, na qual se insurge contra a exigência de comprovação do pagamento das despesas médicas e das formalidades exigidas em relação aos recibos apresentados, bem como alega cerceamento de defesa, tornando nulo o procedimento, porque em nenhum momento teve resposta ao seu requerimento e nem obteve cópias do procedimento administrativo.

Suscita o entendimento de que a multa imposta é indevida porque não houve sonegação, vez que as despesas foram realizadas e não há justo motivo para sua imposição.

Aduz que houve equívoco da Receita Federal, pois se esta tivesse “cruzado” as informações de sua declaração com as dos profissionais emitentes dos recibos saberia que os pagamentos foram verdadeiros.

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

(...)

#### **Da Dedução de Despesas Médicas**

No que tange à dedução de despesas médicas, dispõe o artigo 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), cuja matriz legal é o artigo 8º, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.250/1995, que:

(...)

Em relação ao inciso III do § 1º do art. 80 do RIR/1999, que têm matriz legal no art. 8º da Lei 9.250, de 1995, é equivocado entender que basta para comprovação de despesas médicas a apresentação de recibo ou notas fiscais contendo o nome, endereço e número do CPF ou CNPJ de quem prestou o serviço. Esta não é a correta interpretação do dispositivo legal. A indicação refere-se aos dados que devem constar na declaração de ajuste, relacionados dentre os pagamentos efetuados, que devem estar baseados em documentação idônea. A tônica do dispositivo é a **especificação e comprovação não só dos serviços prestados como dos pagamentos**, tanto que se admite o cheque nominativo como documento comprobatório, por ser prova cabal de transferência de numerários entre pessoas. Entretanto, mesmo essa forma de prova pode estar sujeita à justificação da efetiva prestação do serviço, quando dúvidas razoáveis acudirem ao fisco, pois a prestação do serviço ao contribuinte ou a seus dependentes, aliada ao pagamento, é o substrato material a dar guarida à dedução, consoante o inciso II do mesmo art. 8º da Lei 9.250, de 1995. Documentos de natureza particular, por si sós, podem não ser suficientes para a comprovação do efetivo pagamento.

Não bastasse isso, o art. 73 e § 1º do RIR/1999, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, com a correspondente matriz legal indicada, que não foi revogada e nem se encontra derogada, estabelece:

(...)

Depreende-se dos dispositivos transcritos que o direito à dedução a título de “despesas médicas” na declaração de rendimentos está sempre vinculado à

comprovação prevista em lei e restringe-se aos **pagamentos** efetuados pelos contribuintes, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

É regra geral no direito que o ônus da prova 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. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que os contribuintes podem ser instados a comprová-las ou justificá-las, deslocando o ônus probatório.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para os contribuintes, transfere para esses a obrigação de comprovação e justificção das deduções; não o fazendo, sofrem as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificção. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Nesse contexto, verificando que as deduções são elevadas, equivalentes a **29,41%** dos rendimentos líquidos declarados (rendimentos tributáveis – IRRF – previdência oficial), 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

O Impugnante embora intimado a comprovar o efetivo desembolso das despesas médicas supostamente pagas aos profissionais: Ana Carolina Bandettini Brentzel dos Santos (R\$ 5.000,00) e Fabio Alexandre Brentzel Mendes dos Santos (R\$ 25.000,00) limitou-se a apresentar recibos, sem revelar a verdadeira razão para a sua recusa em demonstrar a forma de pagamento, o que causa estranheza, porquanto a controvérsia solucionar-se-ia com simples apresentação dos meios de pagamento, como cheques, depósitos bancários, transferências de valores, além de saques e recebimento de numerário em datas e valores compatíveis com as despesas alegadas, espécie de prova que seria facilmente provida, tendo em vista os valores significativos dos pagamentos declarados e o fato de o contribuinte auferir, no período de janeiro a novembro de 2005, rendimentos exclusivamente de pessoas jurídicas de grande porte (fl. 15), que invariavelmente pagam rendimentos por meio de instituições bancárias, o que acabaria evidenciando a entrada e saída de recursos para fazer frente a despesas que, no ano, totalizaram o significativo valor de R\$ 30.000,00.

Na realidade, tratando-se de valores elevados, essa recusa do Impugnante em comprovar os pagamentos denota que o procedimento fiscal foi acertado, porquanto indique a inexistência das despesas, ressalvada a comprovação contrária, que o interessado não logrou produzir, ressaltando-se que, na análise de prova, à instância julgadora é assegurada a liberdade de convicção, a teor do art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972:

(...)

Nesse sentido, cabe esclarecer que os recibos e declarações, por tratarem de manifestações unilaterais, não se prestam à comprovação inequívoca da ocorrência dos fatos neles descritos. Quando muito, podem instrumentalizar uma discussão de direito entre as partes, circunscrita a essa relação privada, não tendo eficácia plena perante terceiros, mormente a Fazenda Pública e, ainda mais, quando se pretende, como no caso, modificar a base de cálculo de tributo.

Em contrapartida, a exigência de comprovação de efetivo pagamento tem justamente por finalidade a confirmação dos fatos por meio de outros elementos de

prova, vale dizer, que sejam independentes de uma simples afirmação de suposta verdade. E a exigência proposta pela fiscalização tem sua razão de existir nos valores elevados que o contribuinte pretendeu deduzir.

Na fase impugnatória o interessado não traz à colação os documentos exigidos pela Fiscalização para a comprovação da efetividade dos pagamentos supostamente efetuados aos profissionais anteriormente citados, apenas os recibos de quitação firmados pela Dra. Ana Carolina B. Brentzel e pelo Dr. Fabio Brentzel (fls. 07/08), que por si sós, são insuficientes à comprovação pretendida.

Importante frisar que à autoridade fiscal compete investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência ou não do fato tributário, observando os princípios do devido processo legal, da verdade material, do contraditório e da ampla defesa. Ao sujeito passivo, cabe, por meio dos elementos que demonstrem a efetividade do direito alegado, apresentar provas hábeis e suficientes para afastar a imputação da irregularidade apontada.

Eis, pois, que as circunstâncias apontadas justificam plenamente a necessidade de o contribuinte comprovar a materialidade da prestação dos serviços, bem como dos seus efetivos pagamentos, mediante prova dos desembolsos (cheques, saques em conta corrente, etc.), mesmo que se admitisse a duvidosa hipótese de pagamento em moeda corrente.

(...)

Com relação à alegação contida na impugnação de que, se a Receita Federal tivesse “*cruzado*” as informações de sua declaração com as dos profissionais emitentes dos recibos, saberia que os pagamentos foram verdadeiros, cumpre esclarecer que tal cruzamento não é possível, em virtude de os valores percebidos pelo profissional prestador de serviços não serem declarados por CPF de quem efetua o pagamento e sim de maneira global, em cada mês, no campo denominado “Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoas Físicas”, da Declaração de Ajuste Anual.

(...)

Em sede de recurso administrativo, (e-fls. 39/44), o recorrente, basicamente, repisa os argumentos de sua peça impugnatória.

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 constante na presente autuação e objeto do Recurso Voluntário é *a dedução indevida de despesas médicas, no valor total de R\$ 30.000,00.*

### Mérito

O recorrente alega, em síntese, que declarou deduções com despesas médicas, intimado pela Receita, apresentou os recibos correspondentes comprovando todas as despesas deduzidas em sua declaração.

Discorda da interpretação dada pelo julgamento guerreado, no qual aduz que recibos e notas fiscais não são suficientes e que ele deveria fazer prova cabal da transferência de numerário.

Assevera que os recibos apresentados são passíveis de credibilidade, pois se referem ao custeamento de honorários de diversos profissionais oque, torna crível os valores declarados com os procedimentos.

Aduz que diante desses documentos e dados, caberia à fiscalização sair de sua zona de conforto e efetivamente buscar provas que pudessem contradizer o Recorrente. Poderia, por exemplo, ter intimado os profissionais a confirmar a realização dos procedimentos e os valores cobrados e não apenas refutar a presunção de veracidade das informações prestadas pelo contribuinte, imputando a ele o dever de provar novamente o que já tinha provado.

De início, convém reproduzir trechos da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, constante da respectiva autuação (e-fls. 12):

O contribuinte regularmente intimado solicitou , em 29/09/08, prazo para • apresentar os comprovantes solicitados e até o momento não apresentou os comprovantes do EFETIVO PAGAMENTO das despesas médicas declaradas como pagas aos profissionais: ANNA CAROLINA BANDETTINI BRENTZEL DOS SANTOS R\$ 5.000,00 e FABIO ALEXANDRE BRENTZEL MENDES DOS SANTOS R\$ 25.000,00 (Todos os recibos apresentados do profissional IVO NOVAIS DE CAIRES não constam o nome de quem efetuou o pagamento (em branco). TOTAL R\$ 24.000,00. As despesas médicas intimadas nos exercícios de 2004 a 2007 que NÃO foram comprovados os efetivos pagamentos foram: exercícios 2004 R\$ 19.520,00, 2005 R\$ 36.740,00, 2006 R\$ 30.000,00 e 2007 R\$ 24.000,00 . TOTAL R\$ 110.260,00.

Bem, 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 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 hospitalais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8.º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8.º, § 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 justificação, 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, e foi o 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, *na verdade é necessária e imprescindível* a exigência, por parte da autoridade lançadora, da comprovação de pagamento das despesas médicas.

Constam deste processo apenas os recibos (e-fls. 7/8), com os quais o interessado tenciona fazer prova da prestação dos serviços médicos.

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

Ressalto que o interessado *não apresentou ou especificou qualquer outro elemento, diretamente vinculado àqueles profissionais* que pudessem dar convicção a este julgador da efetiva prestação dos serviços por eles prestados, como por exemplo cópias de cheques, extratos bancários, exames laboratoriais ou de imagens realizados, prontuários e/ou fichas de acompanhamento médico, entre outros possíveis.

Considerando as especificidades desta autuação fiscal, especialmente da descrição dos fatos e enquadramento legal, considero que o recorrente *não logrou êxito em comprovar a efetividade da prestação dos serviços médicos* 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 PROVIMENTO**.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura

