



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 13876.001141/2008-58  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** **2001-004.173 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 25 de março de 2021  
**Recorrente** MARIA ONDINA MARQUES DE ALMEIDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

**DESPESAS MÉDICAS . COMPROVAÇÃO.**

A dedução com despesas médicas somente é admitida se comprovada com documentação hábil e idônea. Os recibos não fazem prova absoluta da ocorrência do pagamento, devendo ser apresentados outros elementos de comprovação, quando solicitados pela autoridade fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Honório Albuquerque de Brito, Marcelo Rocha Paura e André Luís Ulrich Pinto.

### **Relatório**

Trata-se de Notificação de Lançamento relativa ao Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), por meio da qual se exige crédito tributário do exercício de 2005, ano-calendário de 2004, em que foram apuradas as seguintes infrações, a juízo da autoridade lançadora:

- **Dedução Indevida de Despesas Médicas**, no valor total de R\$ 22.315,52, supostamente pagos a Unimed (R\$ 235,52), Cristina Montenegro, psicoterapeuta (R\$ 5.000,00), Julia Mara Orfali (R\$ 5.000,00), Solange S. X. Silveira, psicóloga (R\$ 4.640,00), Maria Beatriz P. Fernandes, médica (R\$ 5.000,00) e Leda M. Barbosa Chierighini, psicóloga (R\$ 2.440,00), principalmente por falta de comprovação dos efetivos pagamentos. No caso da Unimed, a glosa foi parcial em razão de diferença não comprovada.

Cientificada, a contribuinte entregou impugnação, onde alegou, em síntese, que os recibos apresentados são hábeis a comprovar os pagamentos, que a legislação que rege a matéria não estabelece qualquer outra exigência, que não há justificativa para as glosas.

Após análise, a DRJ em São Paulo/SP manteve integralmente o lançamento. Do voto do acórdão n.º 17-42.679 da 11ª Turma da DRJ/SP2 (fl. 51 e segs.):

“(…)

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 esse título durante o ano-calendário. A legislação ainda exige que o contribuinte, quando intimado pelo Fisco, comprove 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. E isto que dispõe o artigo 8º, inciso II, alínea "a", da Lei n.º 9.250 de 26/12/1995:

(…)

O mesmo diploma legal prevê, ainda, no § 2º, inciso 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, com o nome do emitente, endereço, CPF e CNPJ.

Esta norma, no entanto, não dá aos tais comprovantes, ainda que presentes todas estas formalidades, valor probante absoluto. A apresentação de recibos com nome e endereço do emitente tem potencialidade probatória relativa e esta deve ser limitada por todos os outros elementos de convicção coletados pelo auditor no decorrer da ação fiscal. Dessa forma, havendo nos autos indícios que possam trazer dúvidas quanto à veracidade das informações contidas nos recibos, mesmo que estes contenham todos os requisitos formais exigidos, o § 3º, do artigo 11, do Decreto-Lei n.º 5.844/1943, abaixo transcrito, permite que a fiscalização exija provas complementares. Aquela descritas pela Lei n.º 9.250/1995:

Decreto-Lei n.º 5.844/1943:

*"Art. 11 - Poderão ser deduzidas, em cada cédula, as despesas referidas neste capítulo, necessárias à percepção dos rendimentos.*

*§ 3º Todas as deduções estarão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora."*

A norma acima deve ser entendida como uma possibilidade dada à autoridade lançadora de exigir comprovantes complementares aqueles descritos na Lei n.º 9.250/95, nos casos em que a fiscalização identifica elementos, presentes nos próprios recibos ou até mesmo nas especificações da despesa em si, que ponham dúvidas quanto à idoneidade dos recibos. E de se ter em conta, ao examinar esta questão, que a comprovação de despesas médicas por meio de recibos emitidos por profissionais de saúde é muito frágil. A apresentação de recibos, em muitos casos, deve servir apenas como ponto de partida para a comprovação das despesas declaradas, não podendo a autoridade fiscal se satisfazer somente com estes documentos.

A prova definitiva e incontestável da despesa médica é feita com a apresentação de documentos que comprovem não só a efetividade do pagamento, mediante cópia de cheques nominativos e de extratos bancários, mas também a realização dos serviços prestados pelos profissionais. O recibo é apenas uma prova simples que pode ser contestada por diversos elementos coletados no decorrer da ação fiscal.

(...)

A declaração emitida pela psicóloga Solange de F.Sonsin N. Xavier da Silveira (fl. 16) com firma reconhecida em cartório informa ter prestados serviços psicológicos para a psicóloga defendente nos anos de 2004 a 2006, sendo que em 2004 os honorários foram de R\$3.000,00 pagos em espécie, no entanto foi informado (e glosado) o valor de R\$4.640,00.

O contribuinte traz em sua impugnação uma declaração (fl.17) emitida por Cristina Montenegro em que informa ter prestado serviço para a defendente no ano de 2004 no valor de R\$5.000,00 tendo recebido em dinheiro. Embora a semelhança da assinatura tenha sido reconhecida com aquela firmada por ela em cartório, difere daquela do recibo emitido em dia incerto, de janeiro a dezembro de 2004 (fl. 29).

A declaração emitida pela psicóloga Solange de F.Sonsin N. Xavier da Silveira (fl. 16) com firma reconhecida em cartório informa ter prestados serviços psicológicos para a psicóloga defendente nos anos de 2004 a 2006, sendo que em 2004 os honorários foram de R\$3.000,00 pagos em espécie, no entanto foi informado (e glosado) o valor de R\$4.640,00.

O contribuinte traz em sua impugnação uma declaração (fl.17) emitida por Cristina Montenegro em que informa ter prestado serviço para a defendente no ano de 2004 no valor de R\$5.000,00 tendo recebido em dinheiro. Embora a semelhança da assinatura tenha sido reconhecida com aquela firmada por ela em cartório, difere daquela do recibo emitido em dia incerto, de janeiro a dezembro de 2004 (fl. 29).

Acrescente-se que deveria a prestadora do serviço emitir mensalmente os recibos, sujeita que esteve ao recolhimento do carna-leão.

A declaração emitida por Maria Beatriz P. A Fernandes (fl. 18) com firma reconhecida em cartório informa ter prestado serviço para a defendente em 2004 e recebido o valor de R\$5.000,00 pagos em espécie. A assinatura da declaração difere daquelas dos recibos.(fls. 21 e 22). Ressalte-se que ambas informam pagamentos uma para a outra no ano de 2004.

A declaração emitida pela psicóloga Leda M. Barbosa Chiriguini (fl. 19) com firma reconhecida em cartório informa ter prestado serviço para a psicóloga defendente em 2003, 2004 e 2006, recebendo em 2004 o valor de R\$2.440,00 pagos em espécie. Não informa quem teria sido atendido e qual serviço teria sido prestado.

A declaração emitida pela psicóloga Julia Maria Orfali (fl. 20) com firma reconhecida em cartório informa ter prestado serviço para a psicóloga defendente em 2003, 2004 e 2005, recebendo em 2004 o valor de R\$5.000,00 pagos em espécie. Não informa quem teria sido atendido e qual serviço teria sido prestado.

O recibo emitido pela fisioterapeuta Elisa Queiko Sekiyama (fl. 29) em 31/12/2004 refere-se a honorários de serviços prestados de agosto a dezembro de 2004, sem indicar quem teria sido o paciente.

(...)

Pelo exposto, não tendo a interessada carreado aos autos elementos de prova que demonstrassem, inequivocamente, que os serviços profissionais foram prestados e que os correspondentes pagamentos de honorários foram efetuados, mantém-se a glosa

das despesas médicas relativas aos profissionais, bem como a referente A. diferença entre o valor declarado e comprovado pago para a UNIMED.

(...)"

A turma julgadora da DRJ concluiu então pela total improcedência da impugnação e consequente manutenção do crédito tributário lançado.

Cientificada, a interessada apresentou recurso voluntário de fls. 63 e segs. onde, em síntese, quanto às deduções de despesas médicas, alega preliminarmente ofensa ao art. 5º, inciso II, da Constituição Federal, e no mérito repisa suas razões de defesa já anteriormente trazidas em sede de impugnação. Não acrescentou novos documentos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Honório Albuquerque de Brito - Relator

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto dele conheço.

Passo então à análise da questão posta, qual seja, se os recibos e declarações apresentados relativos a supostos pagamentos por serviços prestados por Unimed (R\$ 235,52), Cristina Montenegro, psicoterapeuta (R\$ 5.000,00), Julia Mara Orfali (R\$ 5.000,00), Solange S. X. Silveira, psicóloga (R\$ 4.640,00), Maria Beatriz P. Fernandes, médica (R\$ 5.000,00) e Leda M. Barbosa Chierighini, psicóloga (R\$ 2.440,00), são suficientes para provar o alegado, para fins de sua utilização pelo contribuinte como dedução da base de cálculo do IRPF na declaração de ajuste anual. Não constam dos autos documentos referentes ao valor da diferença glosada da Unimed.

A recorrente, em tópico de sua defesa que denomina de **preliminar**, alega afronta ao art. 5º, inciso II, da Constituição Federal, aduzindo que lhe estariam sendo impostas exigências não previstas em lei para comprovação das despesas médicas. Tal aspecto entretanto adentra o mérito da questão, e como tal será adiante tratado.

No caso em julgamento, conforme aqui já relatado, consta expressamente da notificação de lançamento, como justificativa para as glosas efetuadas, a falta da comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas deduzidas. Em sede de impugnação junto a DRJ o contribuinte não apresenta a comprovação exigida. O recurso voluntário impetrado não acrescenta qualquer elemento probatório além dos que já haviam sido trazidos ao processo.

Dispõe o art. 73 do Decreto nº 3.000, de 1999:

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).

Do dispositivo acima transcrito, a autoridade fiscal, se entender necessário, pode solicitar elementos de convicção da efetiva realização, bem como da natureza da despesa que se pretende deduzir. Assim, é lícito ao Fisco exigir, a seu critério, elementos comprobatórios das

despesas, caso haja indícios que levem a questionamentos da efetividade da prestação dos serviços, de a quem foram prestados ou sobre quem assumiu seu ônus. A não apresentação dos elementos solicitados, ou sua não aceitação como hábeis e idôneos, pode ensejar a glosa dos valores deduzidos.

Trata-se o IRPF apurado na declaração de ajuste anual de um dos tributos para os quais ocorre o denominado lançamento por homologação, vale dizer, aquele em que o sujeito passivo tem o dever de apurar, declarar e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. O pagamento assim antecipado extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. Cabe nesse caso ao contribuinte apurar os rendimentos tributáveis e, caso queira, deduzir as despesas da natureza e nos limites que a lei lhe faculta, para então estabelecer a base de cálculo do imposto.

Como regra, não são dedutíveis da base de cálculo do IRPF as despesas gerais do contribuinte, quer sejam necessárias, indispensáveis ou meramente úteis, como aluguel do imóvel em que reside, alimentação, lazer, pagamento de aulas de idiomas estrangeiros, e uma infinidade de outras. As despesas dedutíveis são, em verdade, exceções que o legislador entendeu por conceder, atendidas determinados limites e condições.

Retornando à sistemática do lançamento por homologação no IRPF, dentro do prazo até que se dê a homologação, e enquanto a Fazenda Pública não interfere e não se pronuncia a respeito, opera-se como que uma presunção de verdade em relação à apuração do contribuinte. Entretanto, uma vez estabelecida a ação da Fiscalização da Receita Federal para verificação de eventuais infrações, cabe ao fiscal promover as diligências necessárias.

Assim sendo, não se mostra desarrazoada a exigência do Fisco da apresentação de elementos que comprovem, a juízo da autoridade tributária, a ocorrência da prestação do serviço, sua natureza e especialidade, a quem foi prestado, a transferência efetiva dos valores pagos de quem arcou com o ônus financeiro para o beneficiário. Ao contrário, é zelo da autoridade fiscal em cumprimento de suas obrigações funcionais, com amparo da lei. Ao solicitar, por exemplo, documentos que comprovem o efetivo pagamento dos valores, não está o fiscal necessariamente a atestar a inidoneidade do recibo apresentado ou tampouco do profissional que o emitiu. Está sim a solicitar elementos que se complementam na composição de um conjunto probatório com vista a formar sua convicção.

É certo que as solicitações de documentos devem atender à razoabilidade, devendo ser evitados os pedidos de provas impossíveis ou de difícil produção.

Caso a autoridade fiscal conclua pelo lançamento do crédito tributário, deve apresentar a descrição clara e objetiva dos fatos e das infrações cometidas que ensejaram a apuração do mesmo. Isso para que o contribuinte possa, caso queira, exercer plenamente seu direito de defesa.

No caso em análise, é de se considerar bastante plausível a exigência de elementos adicionais de provas pelo auditor responsável pela ação fiscal, pois tem-se que o valor deduzido a título de despesas médicas é sem dúvida significativo. É de se esperar que em uma série de tratamentos que resultaram em tal monta de despesas seja possível a apresentação de elementos que comprovem a efetiva transferência de valores, e ainda radiográficos, outros exames, pedidos médicos, o que não foi feito, nem mesmo parcialmente. As declarações apresentadas, dos mesmos emitentes dos recibos, podem se prestar a demonstrar a autenticidade desses últimos, no entanto não têm o condão de provar os desembolsos.

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142 do CTN, parágrafo único). Logo, constatada a infração, a autoridade fiscal não só está autorizada como obrigada a proceder ao lançamento de ofício do tributo devido, sem emitir juízo de valor acerca de eventual afronta em tese a princípios do direito administrativo e constitucional.

Assim sendo, não é possível a esta turma julgadora dispensar as exigências não atendidas para acatar os supostos pagamentos em questão.

### **CONCLUSÃO:**

Por todo o exposto, voto por CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, conforme acima descrito.

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito