



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10580.720494/2008-88  
**Recurso n°** 200.058 Voluntário  
**Acórdão n°** **2801-00.595 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 18 de junho de 2010  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** RICARDO AGUIAR SAPUCAIA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

**DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO.**

Para se gozar de dedução pleiteada com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo ou declaração unilateral, especialmente quando ausente a indicação do beneficiário dos serviços médicos prestados, sendo também necessária a efetiva comprovação dos pagamentos correlatos.

Recurso Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Amarylles Reinaldi e Henriques Resende - Presidente

Antonio de Pádua Athayde Magalhães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Amarylles Reinaldi e Henriques Resende, Marcelo Magalhães Peixoto, Antonio de Pádua Athayde Magalhães, Tânia Mara Paschoalin, Julio Cezar da Fonseca Furtado e Eivanice Canário da Silva.

**Relatório**

O contribuinte Ricardo Aguiar Sapucaia, já devidamente qualificado nos autos, inconformado com a decisão de primeira instância, prolatada pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ/Rio de Janeiro II (RJ), nos termos do Acórdão DRJ/RJO II nº 13-22.902, de 23/12/2008, às fls. 35/41, pleiteia junto a este Egrégio Conselho a sua reforma, nos termos do Recurso Voluntário, às fls. 45/47.

Mediante Notificação de Lançamento, às fls. 05/08, formalizou-se exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF (suplementar), relativo ao exercício 2006, ano-calendário 2005, no valor total de R\$ 10.510,43, incluindo multa de ofício e juros de mora, estes últimos calculados até março de 2008.

Segundo a descrição dos fatos e o enquadramento legal constantes da peça de autuação, foi glosado o valor total de R\$ 19.300,00 referente a deduções pleiteadas pelo contribuinte a título de despesas médicas, face à ausência de comprovação do efetivo desembolso bem como da efetiva prestação dos serviços relativos aos recibos emitidos por Carlos Ramon Silveira Mendes (R\$ 4.300,00), Isabela Ferreira da Silva (R\$ 5.000,00), Mauraci Alves Rodrigues (R\$ 5.000,00), e César Augusto Hermida Santos (R\$ 5.000,00).

Inconformado com a exigência, o contribuinte apresentou impugnação, às fls. 02/04, cujas razões de defesa estão a seguir resumidas:

- os recibos e relatórios que comprovam as despesas médicas encontram-se à disposição do fisco;
- a autoridade fiscal cometeu equívocos quando do exame dos recibos e relatórios apresentados, que podem ser comprovados mediante os rendimentos declarados e tributados dos profissionais da efetiva prestação de serviços;
- que se determine uma diligência a ser realizada por fiscal estranho ao feito para apreciação e auditoria dos documentos fiscais relacionados à infração, em busca da verdade.

Ao final, solicitou o impugnante o deferimento de todos os meios de prova admitidos em direito, com a juntada dos documentos para vistoria por outros fiscais, no sentido de que seja julgado improcedente o lançamento formalizado nos autos.

Ao apreciar a lide, a 1ª Turma de Julgamento da DRJ/Rio de Janeiro II (RJ) decidiu pela procedência em parte do lançamento, para restabelecer deduções informadas na Declaração de Ajuste Anual do IRPF, ano-calendário 2005, referente às despesas médicas efetuadas com os profissionais Carlos Ramon Silveira Mendes (R\$ 4.300,00), Isabela Ferreira da Silva (R\$ 5.000,00) e César Augusto Hermida Santos (R\$ 5.000,00), em razão de tais dispêndios terem sido devidamente comprovados pelo impugnante. No entanto, em relação aos gastos com Mauraci Alves Rodrigues (R\$ 5.000,00), entendeu aquela colenda Turma de Julgamento que a apresentação apenas dos correspondentes recibos não fazia prova suficiente quanto à despesa declarada, motivo pela qual decidiu pela manutenção desta glosa efetuada pela autoridade fiscal.

Com a ciência da decisão da DRJ ocorrendo em 19/03/2009, nos termos do AR – Aviso de Recebimento à fl. 44, o contribuinte interpôs, em 15/04/2009, o Recurso Voluntário às fls. 45/47, alegando, em síntese, que:

- em março de 2009 foi intimado a recolher ou apresentar provas adicionais, da efetividade da prestação dos serviços ou do respectivo pagamento, para amparar e fazer jus com a cirurgiã-dentista Mauraci Alves Rodrigues, no valor de R\$ 5.000,00;

- para comprovar com outros elementos adicionais a efetividade da prestação dos serviços ou o pagamento correspondente à referida despesa, junta aos autos os respectivos recibos dos pagamentos efetuados, bem como relatório que comprova a veracidade do tratamento médico;

- em nome do direito e da justiça, requer aos julgadores a apreciação e a auditoria dos documentos fiscais relacionados à infração, em busca da verdade.

### **É o relatório.**

## **Voto**

Conselheiro Antonio de Pádua Athayde Magalhães, Relator

O recurso em julgamento foi tempestivamente apresentado, preenchendo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Nesta instância de julgamento, a controvérsia restringe-se à despesa médica no valor de R\$ 5.000,00 que foi registrada pelo contribuinte em sua Declaração de Ajuste Anual do exercício 2006, ano-calendário 2005, referente a pretensão tratamento odontológico a que teria sido submetido.

Em relação às despesas médicas indicadas na DIRPF/2006 e que foram glosadas pela fiscalização, a decisão de primeiro grau, ao examinar os documentos apresentados pelo contribuinte, apenas não considerou como documentação hábil a comprovar gastos médicos, os recibos emitidos pela profissional Mauraci Alves Rodrigues. É o que se pode denotar de trechos da decisão recorrida (fls. 38/40) a seguir reproduzidos:

*No presente caso, a autoridade solicitou ao contribuinte a comprovação do efetivo desembolso, bem como da efetiva prestação do serviço referente aos recibos emitidos por Carlos Ramon Silveira Mendes (R\$ 4.300,00), Isabela Ferreira da Silva (R\$ 5.000,00), Mauraci Alves Rodrigues (R\$ 5.000,00), e César Augusto Hermida Santos (R\$ 5.000,00).*

[...]

*Pois bem. No que tange aos gastos com o médico Carlos Ramon Silveira Mendes, no valor declarado de R\$ 4.300,00, entendo que o relatório médico juntado à fl. 18 ratifica o recibo de fl. 17, vez que descreve os procedimentos por que passou o notificado durante o ano-base de 2005, o que permite concluir que os serviços foram efetivamente prestados, razão por que as despesas correspondentes são passíveis de dedução dos rendimentos tributáveis, devendo, nesse caso, ser afastada a glosa efetuada pela fiscalização.*

*Neste mesmo sentido, as despesas com os fisioterapeutas César Augusto Hermida Santos e Isabela Ferreira da Silva, no valor total de R\$*

10.000,00 (R\$ 5.000,00 + R\$ 5.000,00), também cabem ser restabelecidas, pois os recibos anexados às fls. 14 e 15/16, respectivamente, apesar de sucintos, identificam o tipo de fisioterapia prestada ao contribuinte (ortopédica e motora), também contribuindo para formar o referido relatório médico assinado por Carlos Ramon Silveira Mendes, [...], de forma que considero comprovada a efetiva prestação dos serviços fisioterápicos, devendo ser desconsideradas as glosas efetuadas pela fiscalização.

Por sua vez, **para amparar a pretensão de fazer jus às deduções oriundas dos gastos com a cirurgia-dentista Mauraci Alves Rodrigues**, no valor de R\$ 5.000,00, constam dos autos apenas os correspondentes recibos, os quais foram anexados às fls. 10/13 dos autos.

Ocorre que, à luz do exigido pela autoridade fiscal, a documentação acima se mostra insuficiente como elemento probatório.

[...]

**A prova definitiva e incontestável da despesa médica é feita com a apresentação de documentos que comprovem não só a efetividade do pagamento, mas também a realização dos serviços prestados pelos profissionais, [...].**

No tocante à comprovação da efetividade do pagamento dos serviços, o impugnante, para comprovar a veracidade dos tratamentos e pagamentos referentes aos dois profissionais antes referidos, poderia ter apresentado, entre outros, cópias de cheques, comprovantes de transferências bancárias ou saques, ordem de pagamento, DOC, etc, que demonstrasse a movimentação financeira comprobatória dos pagamentos, observada a necessidade de coincidência entre os saques e datas/valores constantes dos recibos apresentados.

**Já para fazer prova da prestação de serviços, o contribuinte poderia ter apresentado, entre outros, declarações/relatórios, emitidos pela cirurgia-dentista Mauraci Alves Rodrigues, com a descrição do tratamento realizado à época; laudos odontológicos/radiográficos; odontogramas, fichas de cliente; enfim, quaisquer provas que permitissem inferir pela efetividade da prestação dos serviços ou pelas motivações das quais decorreram.**

[...]

Portanto, restando claro que, em consonância com o exigido pela autoridade lançadora, **a mera apresentação de recibos de pagamento não se constitui prova suficiente da realização de despesa médica, e não tendo o impugnante, relativamente à profissional Mauraci Alves Rodrigues, apresentado qualquer outra prova hábil de modo a confirmar os serviços prestados e o pagamento do gasto correspondente (R\$ 5.000,00), conclui-se, nesse caso, pela manutenção da glosa efetuada pela autoridade fiscal.**

[...] (grifos acrescidos)

Aos recibos e declarações dos profissionais de saúde já constantes dos autos, **juntamente com o recurso voluntário o contribuinte apresentou “relatório” (doc. à fl. 50)**

emitido por Mauraci Alves Rodrigues, que detalha e especifica serviços odontológicos realizados (remoção de cálculos, profilaxia e aplicação de flúor, radiografias, restaurações, etc.), inclusive com os respectivos CID, no entanto, assim como nos recibos dantes apresentados relacionados a tal despesa, nesse “relatório” também não está indicado o beneficiário do tratamento.

Esclareça-se que as deduções de despesas médicas e odontológicas encontram previsão legal no art. 8º, inciso II, e § 2º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que assim dispõe:

*Art. 8º. A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:*

*I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;*

*II - das deduções relativas:*

*a) aos 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;*

*[...]*

*§ 2º. O disposto na alínea “a” do inciso II:*

*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 Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;*

*IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;*

*V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.*

*§ 3º. As despesas médicas e de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da*

*base de cálculo do Imposto sobre a Renda na declaração, observado, no caso de despesas de educação, o limite previsto na alínea b do inciso II deste artigo.*

Em conformidade com o artigo 11, § 3º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, todas as deduções estarão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

Assim, sempre que entender necessário, a fiscalização tem a prerrogativa de exigir a comprovação ou justificação das despesas deduzidas.

Vale ainda mencionar que a lei 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 o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para este o ônus probatório.

E referido dispositivo está em consonância com o princípio de que o ônus da prova cabe a quem a alega. Nesse sentido, o art. 333 do Código de Processo Civil prevê que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Assim, ante ao valor das deduções pleiteadas, 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. A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o sujeito passivo o ônus de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve este assumir as conseqüências legais, resultando no não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação.

O ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto a determinado fato questionado.

Observe-se que o art. 332 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, estabelece que “*todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação ou defesa*”. Desse modo, não havendo hierarquia do valor probante dos meios de prova, excetuado o uso de provas ilícitas (art. 5º, inciso LVI, da Constituição Federal de 1988), pode-se provar qualquer situação de fato por qualquer via.

Conforme jurisprudência deste Conselho, para gozar das deduções com despesas médicas, não basta ao contribuinte a disponibilidade de simples recibos. Havendo questionamento da autoridade fiscal, torna-se necessária a comprovação da efetiva prestação do serviço e do pagamento correspondente.

Transcreve-se alguns julgados:

*IRPF - DESPESAS MÉDICAS, ODONTOLÓGICAS E OUTRAS DEDUTÍVEIS - A efetividade do pagamento a título de despesas odontológicas não se comprova com mera exibição de recibo, mormente quando o contribuinte não carrou para os autos qualquer prova adicional da efetiva prestação dos serviços e*

*existem fortes indícios de que os mesmos não foram prestados. (Ac. 1º CC 102-44154/2000).*

*IRPF - DESPESAS MÉDICAS - DEDUÇÃO - Inadmissível a dedução de despesas médicas, na declaração de ajuste anual, cujos comprovantes não correspondam a uma efetiva prestação de serviços profissionais, nem comprovado os desembolsos. Tais comprovantes são inaptos a darem suporte à dedução pleiteada. Legítima, portanto, a glosa dos valores correspondentes, por se respaldar em recibo imprestável para o fim a que se propõe. (Ac. 1º CC 104-16647/1998).*

Deveras, diante das considerações acima descritas, tem-se que a comprovação da efetivação dos pagamentos e da prestação de serviços torna-se essencial, eis que o “relatório” emitido por Mauraci Alves Rodrigues, anexado por ocasião do recurso à esta instância julgadora, bem como os respectivos recibos anteriormente apresentados pelo sujeito passivo, não atendem ao disposto no artigo 8º, § 2º, da Lei nº 9.250, de 1995, uma vez que referidos documentos ocultam informação imprescindível à confirmação da despesa, ou seja, a correta identificação e discriminação do paciente. Juntando-se a isso, também não restou efetivamente comprovado pelo contribuinte, por meio de documentação hábil, o correspondente pagamento da despesa.

Assim, conclui-se que não há nos autos elementos de prova capazes de assegurar a validade da dedução da quantia de R\$ 5.000,00, declarada como sendo referente à despesa com tratamento odontológico, razão pela qual entendo ser pertinente a glosa de tal valor pleiteado a título de despesa médica, nos termos mantidos pela decisão recorrida.

Isto posto, diante do conteúdo dos autos e pela associação do entendimento sobre todas as considerações feitas no exame da matéria, **VOTO em NEGAR** provimento ao Recurso Voluntário interposto nos autos.

Antonio de Pádua Athayde Magalhães