



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 10120.000363/2007-17  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-007.886 – 2ª Turma  
**Sessão de** 22 de maio de 2019  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SEBASTIÃO AMILTON PINHEIRO

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

Exercício: 2003

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE ELEMENTOS DE PROVA ADICIONAIS. POSSIBILIDADE

A apresentação de recibo, por si só, não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais, tais como provas da efetiva prestação do serviço e de seu pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a conselheira Patrícia da Silva (relatora), que lhe negou provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

Assinado digitalmente

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício.

Assinado digitalmente

Patrícia da Silva - Relatora.

Assinado digitalmente

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício). Ausente, momentaneamente, a conselheira Ana Paula Fernandes.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e-fls. 111/116, contra o acórdão nº 2802-00.899, julgado na sessão do dia 25 de julho de 2011 pela 2ª Turma Especial da 2ª Seção do CARF, que restou assim ementada:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF*

*Exercício: 2003*

*Ementa:*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO DOS FUNDAMENTOS DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.*

*Na descrição do fato gerador, deve a autoridade lançadora fundamentar os motivos pelos quais entendeu serem imprestáveis os comprovantes utilizados pelo Contribuinte para fins de dedução de despesas médicas, sob pena de cerceamento do direito de defesa. Recurso a que se dá provimento.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.*

*Como descrito pela Câmara a quo:*

*Trata-se de Auto de Infração, relativo ao exercício financeiro de 2003, ano-calendário 2002, lavrado em virtude da glosa das despesas médicas pleiteadas pelo Contribuinte na competente declaração de rendas, no valor de R\$ 40.000,00, por falta de comprovação.*

*Contra o referido lançamento, apresentou tempestivamente impugnação de fls. 01/13, na qual alegou que as despesas médicas glosadas correspondem a pagamentos efetuados no tratamento odontológico dele e de seus dependentes, devidamente comprovadas conforme determina a lei, através de recibos das despesas, com indicação do nome, endereço e número do CPF dos profissionais emitentes.*

*A decisão de primeira instância julgou, por unanimidade de votos, procedente o lançamento de acordo com o acórdão de fls. 77/80, sob o fundamento de que os recibos apresentados não podem ser aceitos como única comprovação das despesas médicas, devendo ser comprovado pelo Contribuinte o efetivo pagamento aos profissionais emitentes dos recibos.*

Intimada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, e-fls. 111/116, requerendo a reforma do acórdão, alegando que todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar elementos de prova da efetividade da prestação dos serviços e dos correspondentes pagamentos, sendo, nessa hipótese, insuficiente a apresentação de simples recibos para comprovar o direito à dedução.

Apresenta como paradigma o acórdão abaixo:

**Acórdão n.º 2801-00.197**

**“DESPESAS MÉDICAS APRESENTAÇÃO DE RECIBOS SOLICITAÇÃO DE OUTROS ELEMENTOS DE PROVA PELO FISCO POSSIBILIDADE**

*Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar elementos de prova da efetividade dos serviços médicos prestados e dos correspondentes pagamentos. Nessa hipótese, a apresentação tão somente de recibos é insuficiente para comprovar o direito à dedução pleiteada.*

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA RECIBOS MÉDICOS INIDÔNEOS – CABIMENTO**

*A utilização de recibos médicos inidôneos, emitidos por profissional para o qual há Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, tão somente com o propósito de reduzir a base de cálculo do imposto devido, caracteriza o evidente intuito de fraude, justificando a imposição da multa de ofício qualificada.*

**TAXA SELIC**

*A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais (Súmula nº. 4, do Primeiro Conselho de Contribuintes).*

*Recurso negado.”(Processo nº 13830.000507/200636 Recurso nº 158.648)*

Conforme despacho de e-fls. 119/121, o Recurso foi admitido, conforme trecho transcrito abaixo:

*A comparação entre o acórdão recorrido e o paradigma, permite concluir que restou demonstrada a alegada*

*divergência jurisprudencial. Nos dois casos, os contribuintes apresentaram os recibos e/ou notas fiscais das despesas médicas para comprovar o direito à dedução, mas foram intimados a apresentar outros elementos de prova e não o fizeram. No caso do acórdão recorrido, o CARF aceitou os recibos e/ou notas fiscais apresentados e cancelou a glosa das despesas; já no caso do paradigma, o CARF manteve a glosa, sob o argumento de que se a autoridade lançadora solicitar elementos de prova da efetividade dos serviços médicos prestados e dos correspondentes pagamentos, a apresentação tão-somente de recibos é insuficiente para comprovar as despesas médicas.*

*Assim, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.*

Intimado, conforme AR de e-fls. 125, o Contribuinte não apresentou  
Contrarrazões

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e conforme despacho de admissibilidade de e-fls. 119/121, preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

### Mérito

O presente Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional limitase à discussão de serem os recibos juntados aos autos provas suficientes para caracterização da prestação de serviços ao contribuinte e seus dependentes.

Destaco o disposto no art. 8º da Lei nº 9.250/1995:

*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 anocalendário, 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 anocalendário, 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 aplicase, 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 resarcimento de despesas da mesma natureza;*

*II restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;*

*III limitase 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; (...)*

Pela leitura dos dispositivos acima, bastaria a apresentação dos recibos pelos respectivos profissionais, devendo tais documentos trazerem elementos suficientes para identificação do prestador de serviço que recebeu os valores despendidos pelo contribuinte.

Destaco que das e-fls. 25/47, constam os recibos apresentados pelo Contribuinte para comprovar os gastos, que apresentam o nome do profissional, endereço, o carimbo com a inscrição no órgão de classe.

Nesse sentido, apresento o meu posicionamento exarado no acórdão nº 9202-005.323, prolatado na sessão do dia 30 de março de 2017:

*Na hipótese dos autos, o contribuinte comprovou a efetividade e pagamento dos serviços médicos mediante apresentação dos recibos do profissional, não tendo a fiscalização declinado qualquer fato que pudesse macular a idoneidade da aludida documentação.*

*Corrobora, ainda, os recibos ofertados com Laudos, fichas e Exames Médicos, acostados aos autos junto à impugnação, confirmando a prestação do serviço e o recebimento do respectivo pagamento.*

*É bem verdade, que o artigo 73 do RIR/1999 autoriza a autoridade lançadora, a juiz próprio, refutar os comprovantes apresentados pela contribuinte. Entretanto, tal que a levaram a não admitir as provas ofertadas pela autuada.*

*Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:*

#### *“DESPESAS MÉDICAS RECIBO IDÔNEO*

*Não existindo fundado receio quanto à legitimidade dos recibos comprobatórios de despesas dedutíveis, tais instrumentos deverão ser aceitos como meios de prova.*

*Recurso provido”*

*(4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 145.606 – Acórdão nº 10421.833,*

*Sessão de 17/08/2006)*

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

*Ano calendário: 2004*

**IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS. IDONEIDADE DE RECIBOS CORROBORADOS POR LAUDOS, FICHAS E EXAMES MÉDICOS.**

**COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FISCALIZAÇÃO.**

*A apresentação de recibos médicos, corroborados por Laudos, fichas e Exames Médicos, sem que haja qualquer indício de falsidade ou outros fatos capazes de macular a idoneidade de aludidos documentos declinados e justificados pela fiscalização, é capaz de comprovar a efetividade e os pagamentos dos serviços médicos realizados, para efeito de dedução do imposto de renda pessoa física.*

*Recurso especial provido. Não se pode inverter o ônus da prova, quando inexistir dispositivo legal assim contemplando, a partir de uma presunção legal. In casu, havendo dúvidas quanto a efetividade e pagamento dos serviços médicos prestados, caberia a fiscalização se aprofundar no exame das provas, intimando, inclusive, os profissionais médicos ou outros a prestar esclarecimentos, como ocorre em inúmeras oportunidades, sendo defeso, no entanto, presumir que os serviços médicos/odontológicos não foram prestados tão somente porque não houve apresentação de cheques nominativos na totalidade das despesas médicas ou extratos bancários, o que fora comprovado exclusivamente por recibos e Laudos/Exames Médicos.*

*Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, identificando perfeitamente a sujeição passiva, como segue:*

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”*

*Decorre daí que quando não couber a presunção legal, a qual inverte o ônus da prova ao contribuinte, deverá a fiscalização provar a ocorrência do fato gerador do tributo, com a*

*inequívoca identificação do sujeito passivo, só podendo praticar o lançamento posteriormente a esta efetiva comprovação, sob pena de improcedência do feito, como aqui se vislumbra.*

*Ademais, como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito, o ônus da prova cabe a quem alega, in casu, ao Fisco, especialmente por inexistir disposição legal contemplando a presunção para a glosa de despesas médicas escoradas exclusivamente em recibos, incumbindo à fiscalização buscar e comprovar a realidade dos fatos, podendo para tanto, inclusive, intimar os prestadores de serviços para confirmar a idoneidade dos documentos ofertados pela contribuinte.*

*A doutrina pátria não discrepa dessas conclusões, consoante de infere dos ensinamentos de renomado doutrinador Alberto Xavier, em sua obra “**Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro**”, nos seguintes termos:*

*“B) Dever de prova e “in dúvida contra fiscum”*

*Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal, de modo que em caso de subsistir a incerteza por falta de prova beweilöigkeit), esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo quantitativo inferior, resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever da prova e que são as presunções legais relativas.*

*[...]" (Xavier, Alberto – *Do lançamento no direito tributário brasileiro* – 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005) (grifos nossos)*

*Não bastasse isso, a existência de eventual DÚVIDA, ao contrário do que sustenta a Procuradoria, só pode vir a beneficiar o acusado, qual seja, o contribuinte, em observância ao artigo 112, do Código Tributário, que assim preconiza:*

*“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I à capitulação legal do fato;*

*II à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*IV à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”*

*Partindo dessas premissas, uma vez comprovada pela contribuinte a prestação dos serviços médicos mediante recibos e Laudos/Exames Médicos, sem que a fiscalização tenha levantado qualquer suspeita ou se aprofundado na análise das provas apresentadas, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de afastar as glosas procedidas pelo fiscal autuante.*

Não foi suscitada qualquer dúvida quanto a validade dos documentos apresentados ou feita qualquer verificação junto aos prestadores de serviços.

Assim, a apresentação de recibos idôneos fornecidos por profissionais de saúde, contendo os elementos necessários à identificação de quem recebeu o pagamento, constituem documentos hábeis a comprovar a realização das despesas permitidas como dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda

Diante de todo exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial interposto pela PGFN.

Patrícia da Silva

## Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa - Redator designado.

Divergi da relatora quanto ao mérito. A matéria em litígio diz respeito à glosa de despesas médicas ante a ausência da comprovação da efetividade dos pagamentos e da prestação dos serviços. Entendeu a Relatora, corroborando o entendimento do recorrido, que os recibos são documentos suficientes para comprovar o pagamento das despesas, não sendo necessária a comprovação da efetividade da prestação dos serviços.

Divirjo desse entendimento. Penso que recibo é meio de prova e não a prova em si. Desse modo, diante de situações especiais, em que haja fundada dúvida da efetividade dos serviços prestados e dos pagamentos objeto da dedução, é lícito ao Fisco exigir elementos adicionais de prova para confirmar a dedução. No presente caso, a relação entre o montante das deduções de despesas médicas e os rendimentos declarados, de mais de 50% mais que justificava a cautela do Fisco em exigir elementos adicionais de prova.

Conforme consta do auto de infração, o contribuinte foi intimado a apresentar comprovação da efetividade dos pagamentos, não tendo respondido à intimação. A meu juízo, o não atendimento à intimação justificava a autuação.

Note-se que não é de modo algum desarrazoada a exigência de comprovação da efetividade dos pagamentos, postos que estes, modernamente, em regra são feitos mediante cartão de crédito, transferências bancárias, etc. meios que deixam registros que podem ser recuperados. Por outro lado, a resistência do contribuinte em apresentar esses elementos ou de emboçoar qualquer movimento no sentido de comprovar a efetividade dos serviços, autoriza a postura adotada pelo Fisco em proceder à glosa.

Por fim, ressalto que não é certo afirmar que os recibos apresentados são idôneos, apenas porque apresentam-se com os elementos formais. A idoneidade dos recibos somente poderia ser atestada em definitivo diante da comprovação da efetividade da prestação dos serviços e dos pagamentos realizados. Sem isso, podem ser aceitos ou não como prova suficiente.

Ante o exposto, conheço do recurso interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

Assinado digitalmente

Pedro Paulo Pereira Barbosa

Processo nº 10120.000363/2007-17  
Acórdão n.º **9202-007.886**

**CSRF-T2**  
Fl. 132

---