



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10980.005649/2008-40  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-008.063 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 25 de julho de 2019  
**Recorrente** ADEMIR MASSANARES  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005

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 voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva (relatora), Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, a conselheira Miriam Denise Xavier (suplente convocada) não votou quanto ao conhecimento, por se tratar de questão já votada pela conselheira Maria Helena Cotta Cardozo na reunião anterior.

Assinado digitalmente

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente em exercício.

Assinado digitalmente

Patrícia da Silva - Relatora.

Assinado digitalmente

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Pedro Paulo Pereira Barbosa, Patrícia da Silva, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Ana Paula Fernandes, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis

da Costa Bacchieri, Mário Pereira de Pinho Filho (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, substituída pela conselheira Miriam Denise Xavier.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e-fls. 125/132, contra o acórdão nº 2801-002.177, julgado na sessão do dia 19 de janeiro de 2012 pela 1ª Turma Especial da 2ª Seção do CARF, que restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005

DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. PEDIDOS DE PROVAS ROBUSTAS PELO FISCO. POSSIBILIDADE.

O direito às deduções de despesas médicas está condicionado à prova da realização dos serviços prestados, e dos seus pagamentos. Provas estas que devem ser analisadas em conjunto, e dentro do contexto apresentado. Quando as provas apresentadas não forem suficientes, pode o fisco solicitar mais elementos probantes.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.

Súmula CARF nº 4: 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.

Recurso Voluntário Negado.

### Como descrito pela Câmara *a quo*:

Trata o presente processo de Notificação de Lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF, às fls. 09/11, lavrada em face da revisão da declaração de ajuste anual do exercício 2005, ano-calendário 2004, que exige R\$ 13.374,22 de imposto suplementar, R\$ 10.030,66 de multa de ofício de 75%, e encargos legais.

Consoante descrição dos fatos da Notificação de Lançamento à fl. 10 e 10/verso, foi constatada dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 41.845,68: das quais, R\$ 37.440,00 por falta de comprovação do efetivo desembolso das despesas supostamente havidas com Rodrigo Kobner (R\$ 2.000,00), Rafael A Bertuol (R\$ 4.000,00), Cristina M. Carvalho (R\$ 3.000,00), Thaisa C. Balbinotti (R\$ 3.000,00), Manoella F. L. Dalledone (R\$ 10.440,00) e Carla Garcia da Silva (R\$ 15.000,00); e R\$ 4.405,68 por não apresentar documentos referentes a Wilson M. Buffara (R\$ 1.176,00) e Gralha Azul (R\$ 3.115,68), e R\$ 114,00 junto ao Laboratório Frischmann Aisengart, dos quais R\$ 76,00 referentes à vacina, despesa esta indedutível por falta de previsão legal e, omissão de rendimentos recebidos do Comando do Exército (R\$ 6.608,00 c/ R\$ 498,76 de IRRF), da Assefaz (R\$ 1.269,15) e da PASS Fundação de Assistência à Saúde (R\$ 724,36).

Cientificado em 31/03/2008 (fl. 69), o contribuinte apresentou em 30/04/2008, por meio de representante (procuração à fl. 06), a impugnação de fls. 01/05, instruída com os documentos de fls. 14/64, onde, inicialmente, informa que procedeu ao pagamento do IRRF correspondente à omissão de rendimentos, e às despesas relativas à vacina paga ao Laboratório Frischmann Aisengart e ao plano de saúde Gralha Azul, conforme DARF à fl. 15, não se constituindo em matéria litigiosa.

Quanto às demais glosas, alega abusivas, posto que não previstas em lei, sobretudo frente aos elementos de prova já apresentados à fiscalização. Não nega que as deduções estão sujeitas à comprovação e justificação, a teor do art. 73, do RIR/1999, porém, o limite da fiscalização está parametrizado no art. 80, especialmente, no inciso III, do § 1º, uma vez que não há nenhuma exigência legal que lhe imponha o dever de fazer os

pagamentos em cheques, o que implicaria, pois, em negar os efeitos do poder da moeda nacional. Aduz que a comprovação mediante a apresentação de cheques nominativos, é apenas prova alternativa, acessória e não obrigatória, principal. Admite-se a possibilidade de que, nos termos do art. 73, do RIR/1999, possa, a fiscalização exigir provas complementares ao recibo, apenas quando este não preencher os requisitos legais, ou houver indícios de não corresponderem a realidade.

Intimado, o Contribuinte interpôs Recurso Especial, e-fls. 125/132, requerendo a reforma do acórdão, alegando que os recibos são suficientes para comprovar despesas médicas.

Apresenta como paradigma o acórdão abaixo:

Acórdão n.º 2202-00.611

ASSUNTO: IlyirosTo SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercicio: 2001

IRPF - GLOSA DE DESPESAS MEDICAS REPARTIÇÃO DO ONUS DA PROVA.

E licita a inversão do ônus da prova, determinando que o contribuinte prove a efetividade da prestação dos serviços e o correspondente pagamento pelas despesas medicas e afins, para fins de dedutibilidade do IRPF. Porém, em sendo apresentadas provas pelo contribuinte que permitam identificar a prestação dos serviços e o pagamento, inclusive com documento passado pelos profissionais atestando a autenticidade dos recibos, o ônus da prova da inidoneidade de tais documentos caberá ao Fisco, já que a ele aproveita a contraprova do fato constitutivo de seu direito ao credito tributário refletido no lançamento.

Recurso provido.

Conforme despacho de e-fls. 148/150, o Recurso foi admitido, conforme trecho transcrito abaixo:

Embora não haja divergência entre as decisões quanto à necessidade de apresentação de provas complementares; elas se contrapõem quanto ao ônus probante. Partindo de situação semelhante, na qual, intimado, o contribuinte apresentou recibos e declarações que sustentariam a dedução tributária, o acórdão recorrido entendeu que cabe ao contribuinte apresentar provas definitivas da realização dos serviços e dos pagamentos, não sendo suficientes recibos e declarações, enquanto que no acórdão paradigma, esse ônus rebate de volta à autoridade lançadora se apresentados os recibos e declarações dos profissionais.

Os acórdãos confrontados foram proferidos por colegiados distintos e não foram reformados.

Entendo, pois, que ao recurso especial interposto pelo Recorrente deve-se DAR SEGUIMENTO. (*Grifamos*)

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões de e-fls. 152/162, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e conforme despacho de admissibilidade de e-fls. 148/150, preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

A matéria em discussão é a comprovação efetiva das despesas médicas para fins de dedução na base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física.

O presente Recurso Especial interposto pelo Contribuinte limita-se à discussão de serem os recibos juntados aos autos provas suficientes para caracterização da prestação de serviços ao contribuinte.

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 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 hospitais, 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 ressarcimento de despesas da mesma natureza;

II restringese 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 trazer elementos suficientes para identificação do prestador de serviço que recebeu os valores despendidos pelo contribuinte.

Destaco que das e-fls. 21/79 constam os recibos apresentados pelo Contribuinte para comprovar os gastos, que apresentam os dados dos profissionais que prestaram os serviços. 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, a 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 de aludida documentação.

Corroborou, 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 juízo próprio, refutar os comprovantes apresentados pela contribuinte. Entrementes, 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 dubio 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 (*beweislosigkeit*), 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 Códex 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.

Em relação a ausência de indicação do endereço do profissional ou nome do paciente nos recibos, destaco o acórdão nº 9202-003.693, de relatoria do Ilmo. Conselheiro Gerson Macedo Guerra, que foi negado provimento ao RESp da PGFN por unanimidade, conforme ementa transcrita abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2005

A mera falta da indicação do endereço do profissional e/ou do nome do paciente nos recibos apresentados para comprovar despesas médicas não são, por si sós, fatos que autorizem à autoridade fiscal glosar a dedução de despesas médicas. Admitese ainda a juntada de novos documentos contendo os requisitos faltantes no curso do processo fiscal.

(...)

Inobstante à análise dos novos comprovantes trazidos aos autos pelo contribuinte, vejo que a glosa de despesas médicas pela falta de informações nos recibos do endereço profissional do prestador do serviço e da indicação do beneficiário do tratamento não é razoável.

Isso porque a autoridade fiscal tinha condição de encontrar a profissional já que em todos os recibos havia seu carimbo contendo seu nome completo e número de sua identidade profissional.

Logo, apesar da falta de tais elementos nos recibos, poderia a autoridade fiscal ter diligenciado junto ao prestador de serviços odontológicos para questionar sobre a efetividade do tratamento e do seu respectivo pagamento. Não simplesmente desconsiderar os documentos e efetuar a glosa das despesas..

Contudo, pautandose em um formalismo exagerado a autoridade fiscal preferiu autuar o contribuinte em questão.

Por esse motivo apenas já fundamentaria minha decisão pela improcedência do recurso da União.

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 dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Patrícia da Silva

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa - Redator designado.

Divergi da relatora quanto ao mérito, relativamente à comprovação das despesas médicas. Conforme tenho reiteradamente afirmado, sempre que sou instado a me manifestar sobre esse tema, os recibos são meios de prova, não a prova em si, podendo ser questionados em situações em que se apresentem indícios de irregularidade, como é o caso de dedução de despesas em valor elevado em relação aos rendimentos declarados. Nessas situações poderá o Fisco exigir elementos adicionais de prova, como da efetividade dos pagamentos ou da prestação dos serviços. No presente caso, o contribuinte foi intimado a fazer tal prova e se limitou a apresentar declarações dos próprios profissionais, o que nada acrescenta aos recibos.

Ora, nada impede, por exemplo, que as pessoas façam seus pagamentos em espécie, porém, se estão sujeitas a eventual comprovação perante terceiros dessas operações devem ter a cautela de escolher outros meios, que possam produzir provas, como a transferência bancária ou mesmo o cheque. Mas, mesmo com o pagamento em dinheiro, é possível apresentar elementos adicionais de prova, como saques equivalentes aos valores pagos; podem ser produzidas ainda provas da efetividade da prestação dos serviços, como a requisição médica, dentre outras.

Inclusive, o fato de o contribuinte trazer eventualmente declarações dos profissionais emitentes dos recibos nada muda nesses quadros. Essas declarações têm o mesmo valor dos recibos, provam apenas a declaração e não o declarado, como bem ressaltou o acórdão recorrido.

Registre-se que o art. 73 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1947, ainda em vigor, é claro quando à possibilidade de exigência por parte do Fisco de elementos adicionais de prova em casos como este. Confira-se:

Art.73.Todas as deduções estão sujeitas à 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).

E nem poderia ser de outro modo, pois o recibo é documento particular, válido, em princípio, entre as partes. Porém para servir de prova perante terceiros, há de ser corroborado por outros elementos.

De modo que divirjo frontalmente da Relatora quando afirma que os recibos são documentos hábeis e idôneos para comprovar as despesas. Não são. São meios de prova, que

podem ser questionados, situação em que precisam ser corroborado por outros elementos de prova.

Houve-se bem, portanto, o acórdão recorrido que negou provimento ao recurso voluntário.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial do Contribuinte, mas, no mérito, nego-lhe provimento.

Assinado digitalmente

Pedro Paulo Pereira Barbosa