



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

**Processo nº** 13737.000261/2007-41  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-008.002 – 2ª Turma  
**Sessão de** 19 de junho de 2019  
**Matéria** IRPF - DEDUÇÕES  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** LAURINDO DE OLIVEIRA LIMA

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

Exercício: 2003

DESPESAS MÉDICAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. RECIBOS EM DESCONFORMIDADE COM AS PRESCRIÇÕES LEGAIS.

A inobservância dos requisitos prescritos na legislação regente do tema afasta a possibilidade de utilização dos recibos para o fim pretendido.

Ausente a comprovação efetiva realização das despesas médicas por parte do Contribuinte, faz-se imperiosa a manutenção da glosa realizada.

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, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva (relatora) e Ana Paula Fernandes, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz.

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício.

Patrícia da Silva - Relatora.

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Denny

Medeiros da Silveira (suplente convocada), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e-fls. 81/89, contra o acórdão nº 2102-001.980, julgado na sessão do dia 11 de julho de 2012 pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção do CARF, que restou assim ementada::

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

*Exercício: 2003*

*DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.*

*Acatam-se as deduções quando comprovadas por documentação hábil apresentada pelo contribuinte.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

Como descrito pela Câmara a quo:

*Contra LAURINDO DE OLIVEIRA LIMA foi lavrado Auto de Infração, fls. 20/25, para formalização de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), relativa ao ano-calendário 2002, exercício 2003, no valor total de R\$ 16.013,81, incluindo multa de ofício e juros de mora, estes últimos calculados até dezembro de 2006.*

*A infração apurada pela autoridade fiscal foi dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 24.721,75, dado que o contribuinte não atendeu ao Pedido de Esclarecimento.*

*Inconformado com a exigência, o contribuinte apresentou impugnação, fls. 01/02, e a autoridade julgadora de primeira instância julgou procedente em parte o lançamento, para restabelecer as deduções de despesas médicas, no valor de R\$ 2.751,55 (Acórdão DRJ/BSB nº 0333.023, de 28/08/2009, fls. 47/51).*

Intimada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, e-fls. 81/89, requerendo a reforma do acórdão.

Apresenta como paradigmas os acórdãos abaixo:

### **Acórdão n.º 102-41.918**

*IRPF. DESPESAS MÉDICAS.*

*São indedutíveis as despesas médicas cujos recibos não preenchem as formalidades legais indispensáveis para sua aceitação.*

*Recurso negado.*

**Acórdão nº 104-22.840**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

*DESPESAS MÉDICAS – COMPROVAÇÃO – A validade da dedução de despesa médica depende da comprovação do efetivo dispêndio do contribuinte e, à luz do artigo 29, do Decreto nº 70.235, de 1972, na apreciação de provas a autoridade julgadora tem a prerrogativa de formar livremente sua convicção. Cabível a glosa de valores deduzidos a título de despesas médicas cuja prestação de serviços não foi comprovada.*

Conforme despacho de e-fls. 91/93, o Recurso foi admitido, conforme trecho transcrito abaixo:

*Percebe-se que a matéria objeto da divergência, em relação ao segundo paradigma, está ligada essencialmente ao conjunto probatório constante dos autos e a sua valoração pelo julgador. Com efeito, as provas apresentadas não podem ser objeto de comparação, até porque, como dito no paradigma, o julgador, ao apreciá-las, tem o direito de formar livremente a sua convicção.*

*Assim sendo, ficou constatada divergência jurisprudencial somente em relação ao primeiro paradigma. Considerando que ele foi proferido por órgão julgador diferente daquele do presente processo, não foi reformado e a matéria tratada não é objeto de súmula, proponho o seguimento do Recurso Especial da PFN.*

Intimado, o Contribuinte apresentou Contrarrazões de e-fls. 115/117 requerendo a improcedência do Recurso Especial da PGFN.

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. 91/93, 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 pela Fazenda Nacional limita-se 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 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 trazerem elementos suficientes para identificação do prestador de serviço que recebeu os valores despendidos pelo contribuinte.

Destaco que das e-fls. 04/28 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, 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 beweilögkeit), 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.*

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, em relação aos recibos apresentados e suas formalidades, 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 só, fatos que autorizem à autoridade fiscal glosar a dedução de despesas médicas. Admite-se 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.*

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

Nesse sentido destaco o trecho do voto do acórdão da Câmara *a quo*, que entende que os recibos apresentados pelo Contribuinte são formalmente hígidos:

*Assiste razão ao contribuinte quando afirma que o fato de no recibo não constar a indicação do nome do paciente ou o endereço do profissional emitente não pode ensejar a glosa da correspondente despesa, até porque a própria legislação de regência determina que na ausência do recibo, o contribuinte pode comprovar a despesa mediante a apresentação da cópia do cheque nominal utilizado no correspondente pagamento. Ora, na cópia do cheque não consta o endereço do profissional, muito menos o nome do paciente beneficiário do tratamento.*

*Frise-se que o lançamento foi ensejado na falta de atendimento de Pedido de Esclarecimento, que sequer consta dos autos e que o contribuinte afirma não ter recebido.*

*Nestes termos, os recibos emitidos pelos profissionais Ana Cristina Quinelato Corteze, (dentista R\$ 5.000,00), Luciana M Costa (fisioterapeuta – R\$ 5.000,00) e Flávio Andrade Wajoman (dentista – R\$ 10.000,00) devem ser acolhidos como comprovação das despesas médicas glosadas.*

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**

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz - Redatora designada.

Não obstante o fundamentado voto proferido pela Relatora, o entendimento da maioria do Colegiado diverge do esposado com relação ao mérito, considerando as razões que passo a expor.

Consoante se extrai do Despacho de Admissibilidade, a controvérsia suscitada pela Procuradoria da Fazenda Nacional tem como objeto a discussão sobre a dedução de despesas médicas com a apresentação dos recibos sem o atendimento aos requisitos previstos no art. 8º da Lei 9.250/95.

Com a análise dos documentos acostados aos autos, observa-se que os recibos apresentados para a comprovação das despesas não se prestam a tal finalidade, pois ausente a indicação dos endereços dos profissionais e a identificação do beneficiário dos serviços, fls. 3 a 13.



Assim, mesmo diante da fragilidade dos documentos apresentados e imprestabilidade para o fim pretendido, o Contribuinte não complementou a documentação com a devida comprovação do efetivo pagamento, não se desincumbindo do ônus da prova que lhe foi atribuído.

Acerca do tema, o art. 8º da Lei 9.250/1995 elenca a descrição necessária para a apta comprovação das despesas médicas, conforme abaixo transcrito:

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

*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; (...).*

Nesse contexto, descumpridas as formalidades legais necessárias aos recibos apresentados e ausente a complementação dos documentos, restam não comprovadas as despesas médicas apontadas pela Recorrente.

Portanto, entendeu o Colegiado, em sua maioria, por conhecer do Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, e, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.