



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

**Processo n°** 13738.000299/2007-12  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-008.005 – 2ª Turma  
**Sessão de** 19 de junho de 2019  
**Matéria** IRPF - DEDUÇÕES  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SEBASTIÃO RODRIGUES RAPOSO

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

Exercício: 2003

IRPF. 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 dar-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 negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício.

Patrícia da Silva - Relatora.

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, 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 2101-002.230, julgado na sessão do dia 16 de julho de 2013 pela 1ª 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. Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar motivadamente dados e esclarecimentos complementares de recibos médicos. Nessa hipótese, satisfeita parcialmente as informações requeridas, restabelece-se, igualmente de forma parcial, a dedução pleiteada.*

*Recurso Voluntário Provido*

Como descrito pela Câmara *a quo*:

*Trata-se de recurso voluntário (fls. 77) interposto em 17 de novembro de 2010 contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DF), (fls. 69/72), do qual o Recorrente teve ciência em 22 de outubro de 2010 (fls.76), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento de fls. 04/10, lavrado em 02 de março de 2007, em decorrência de Dedução Indevida de Despesas Médicas, formalizando-se a exigência e cobrança de crédito tributário no valor total de R\$ 7.713,75 mais cominações legais.*

Intimada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, e-fls. 114/124, 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 n.º 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. 127/128, 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.*

(...)

*De acordo. Na forma dos arts. 67 e 68, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, DOU seguimento ao Recurso Especial da PFN.*

Intimado, conforme AR de e-fls. 136, 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. 127/128 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 trazer elementos suficientes para identificação do prestador de serviço que recebeu os valores despendidos pelo contribuinte.

Destaco que das e-fls. 13/40 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 dúbio 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 sós, 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.

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, 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.

O fato de o contribuinte trazer declarações dos profissionais emitentes dos recibos nada muda nesses quadro. 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,*

Processo nº 13738.000299/2007-12  
Acórdão n.º **9202-008.005**

**CSRF-T2**  
Fl. 150

---

*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 diverjo 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 da Procuradoria e, no mérito, dou-lhe provimento.

Assinado digitalmente  
Pedro Paulo Pereira Barbosa