



**Ministério da Economia**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



**Processo nº** 13925.000037/2005-71  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2002-001.568 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 26 de setembro de 2019  
**Recorrente** JOACIR ANTONIO PADILHA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

A legislação do Imposto de Renda determina que as despesas com tratamentos de saúde declaradas pelo contribuinte para fins de dedução do imposto devem ser comprovadas por meio de documentos hábeis e idôneos, podendo a autoridade fiscal exigir que o contribuinte apresente documentos que demonstrem a real prestação dos serviços e o efetivo desembolso dos valores declarados, para a formação da sua convicção.

**MULTA DE OFÍCIO.**

A multa de 75% é aplicada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de lançamento de ofício decorrentes da apuração de falta de pagamento ou recolhimento, bem como de falta de declaração e de declaração inexata.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Thiago Duca Amoni e Virgílio Cansino Gil (relator) que deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez.

(documento assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez – Presidente e redatora designada

(documento assinado digitalmente)

Virgílio Cansino Gil – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente), Virgílio Cansino Gil, Thiago Duca Amoni e Mônica Renata Mello Ferreira Stoll.

Fl. 2 do Acórdão n.º 2002-001.568 - 2ª Seju/2ª Turma Extraordinária  
Processo nº 13925.000037/2005-71

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 252/278) contra decisão de primeira instância (fls. 232/242), que julgou improcedente a impugnação do sujeito passivo.

Em razão da riqueza de detalhes, adoto o relatório da r. DRJ, que assim diz:

*O auto de infração de fls. 53 a 57 exige R\$ 161,27 de imposto suplementar acrescido de multa de ofício à razão de 75% e juros moratórios, decorrente de revisão de malha da declaração de ajustes do ano-calendário de 2002, oportunidade em que foram alterados os valores informados como despesas médicas de R\$ 49.219,28 para R\$ 4.049,00.*

*A sustentação legal para a referida glosa está na alínea "a" do inciso II do artigo 8º bem como seus parágrafos, da Lei nº 9.250, de 1995, o artigo 22 da Lei nº 9.532, de 1997 e os artigos 43 a 48 da Instrução Normativa SRF nº 15, de 2001.*

*Na impugnação de fls. 01/03, o interessado afirma que pela documentação carreada aos autos fica comprovado que efetuou gastos com tratamento odontológico no importe de R\$ 29.870,00. Sustenta que a documentação atende à legislação, não merecendo ser desconsiderada. Afirma que as cópias dos cheques comprovam a efetiva prestação dos serviços, bem como, também deve ser considerada a declaração do Banco Real. Ao final pede a restituição de R\$ 8.214,25.*

O resumo da r. decisão revisanda está condensado na seguinte ementa do julgamento:

### *GLOSAS DE DESPESAS COM DENTISTAS.*

*Somente podem ser dedutíveis os dispêndios com dentistas quando comprovados através de documentos hábeis e idôneos a efetiva prestação dos serviços e a vinculação do pagamento ao serviço prestado.*

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, combatendo a decisão de piso, alegando que a mesma foi baseada em presunção e que as provas apresentadas foram desconsideradas.

Requer ainda, a reforma integral da decisão primeira, bem como seu arquivamento e, que seja recomposta a base do imposto com a restituição integral do tributo.

É o relatório. Passo ao voto.

## Voto Vencido

Conselheiro Virgílio Cansino Gil, Relator.

Recurso Voluntário aviado a modo e tempo, portanto dele conheço.

O contribuinte foi cientificado em 16/01/2009 (fl. 250); Recurso Voluntário protocolado em 16/02/2009 (fl. 62), assinado pelo próprio contribuinte.

Responde o contribuinte nestes autos, pelas seguintes infrações:

a) Dedução Indevida de Despesas Médicas.

Relata o Sr. AFRF:

Dedução indevida a título de despesas médicas. Contribuinte com despesas médicas crescentes de 2000 a 2002. Apresentou documentos totalizando R\$ 33919,28.

Foram aceitas Monica Veloso R\$ 360,00, (odontóloga que ia constava em exercícios anteriores com valores módicos), Bradesco saúde R\$ 3569,28 (constante no informe de rendimentos da sadia) e valéria medeiros R\$120,00 valor módico.

Rejeitados recibos da suposta odontóloga Carina silva, total R\$10000,00, Ermon Gomes suposto odontólogo também total de R\$ 10000,00, ambos de Patos de Minas distante 232 km de Uberlândia onde o contribuinte era domiciliado e trabalhava na unidade da sadia.

Segundo cromg.org Uberlândia tem 278 dentistas contra 70 em Patos de Minas.

Esses supostos profissionais não atenderam as intimações solicitando CRO e respectivas anualidades, nomes dos pacientes, confirmação dos recibos emitidos etc.

Foi telefonado cobrando, o fixo (34) 3821202 caía no vizinho e no celular deixei recado mencionando também outros pacientes constantes do dossiê eletrônico.

A, odontóloga Vanessa Cabral com total de recibos de R\$ 9870,00, de Uberlândia, nascida em 75 não deve ser muito antiga no ramo, através de seu advogado confirmou os recibos, apresentou CRO emitido em 2001 e disse ter atendido a esposa do contribuinte.

Intimado a apresentar comprovação bancária, enviou cópias de cheques emitidos ao correntista para sacar o dinheiro em datas e valores díspares (vide 2 planilhas anexas).

Em julgamento, a r. decisão revisanda, assim se manifestou:

(...)

*Observe-se que no caso ora em exame, o valor das despesas odontológicas é em termos percentuais muito significativa em relação aos rendimentos obtidos pois correspondem a.42% dos valores declarados como recebidos. Nesse cenário, é razoável que se solicite do interessado a apresentação de comprovantes.*

(...)

*Os documentos apresentados durante a ação fiscal e ora juntados por cópia aos autos, como já bem explicou o fisco, não são aptos para comprovar o dispêndio.*

A autoridade fiscal tentou contatar com os profissionais que emitiram os recibos Carina Silva e Ermon Gomes e os mesmos não atenderam às intimações oportunizadas em que lhes foi solicitada a apresentação do CRO, com os comprovantes de anuidade, a lista dos pacientes atendidos bem como a confirmação da emissão dos recibos questionados. Foi tentado, inclusive, contato telefônico para o qual não houve retorno.

Em relação à dentista Vanessa Cabral, intimada, apresentou o CRO emitido em 2001, esta afirmou ter tratado da esposa do sujeito passivo. Nenhum comprovante deste atendimento foi apresentado.

Chamado a comprovar o pagamento o interessado apresentou as cópias de cheques de fls. 101 a 109, além de declaração do Banco Real de fl.100. São eles:

|           |               |               |
|-----------|---------------|---------------|
| Nº 010306 | de 06/05/2002 | R\$ 5.000,00  |
| Nº 010406 | de 03/10/2002 | R\$ 10.490,00 |
| Nº 010420 | de 04/11/2002 | R\$ 1.000,00  |
| Nº 010437 | de 19/12/2002 | R\$ 3.890,00  |
| Nº 010438 | de 19/12/2002 | R\$ 4.000,00  |
| Nº 010463 | de 31/01/2003 | R\$ 5.800,00  |

Com relação aos recibos questionados, temos a seguinte situação:

*Profissional - Vanessa Cabral Teixeira Lemos*

| Data do recibo | valor        |
|----------------|--------------|
| 15/03/2002     | R\$ 2.250,00 |
| 19/04/2002     | R\$ 3.255,00 |
| 21/07/2002     | R\$ 1.830,00 |
| 18/09/2002     | R\$ 2.535,00 |

*Profissional - Carina Silva*

| Data do recibo | valor      |
|----------------|------------|
| 10/01/2002     | R\$ 900,00 |
| 14/02/2002     | R\$ 900,00 |
| 27/03/2002     | R\$ 500,00 |
| 23/04/2002     | R\$ 900,00 |
| 07/05/2002     | R\$ 830,00 |
| 13/06/2002     | R\$ 900,00 |
| 09/07/2002     | R\$ 750,00 |
| 20/08/2002     | R\$ 800,00 |
| 09/09/2002     | R\$ 900,00 |
| 16/10/2002     | R\$ 900,00 |
| 19/11/2002     | R\$ 900,00 |
| 19/12/2002     | R\$ 820,00 |

*Profissional - Ermon Gomes S. Jr.*

| Data do recibo | valor      |
|----------------|------------|
| 25/01/2002     | R\$ 800,00 |
| 20/03/2002     | R\$ 700,00 |

|            |              |
|------------|--------------|
| 17/04/2002 | R\$ 2.000,00 |
| 20/05/2002 | R\$ 580,00   |
| 28/08/2002 | R\$ 2.420,00 |
| 12/11/2002 | R\$ 2.000,00 |
| 04/12/2002 | R\$ 1.500,00 |

*Por primeiro é de se afastar a tentativa de comprovar a prestação dos serviços supostamente representados pelos recibos de fls. 66 a 78, com as cópias de cheques de fls. 101 a 109. Perceba-se que os cheques estão nominais ao interessado que os endossou por ocasião do saque dos respectivos valores, junto à Agência do Banco Real em Uberlândia em Minas Gerais. Tais informações, acerca do saque dos valores, bem como de onde isso foi operacionalizado, constam da declaração prestada pelo próprio banco à fl.100. Assim, tendo em vista que nenhum dos cheques foi emitido ou teve seu valor sacado em data próxima àquelas constantes dos recibos, bem como os mesmos não guardam nenhuma relação com os valores que o contribuinte pretende utilizar como dedução, entendendo que não podem ser aceitos como comprovação, razão pela qual é de se manter a autuação.*

*Com relação aos recibos apresentados também existem ressalvas. Por primeiro, todos os recibos emitidos por Carina Silva e por Ermon Gomes S. Jr. foram preenchidos pela mesma pessoa e, salvo melhor juízo, com a mesma caneta, fato que leva a presumir terem eles sido emitidos no mesmo dia. Como se não bastasse, nos recibos emitidos por Carina Silva não consta o número de inscrição da suposta profissional junto ao Conselho de Classe a que, em tese, pertenceria. Com a impugnação foi apresentada uma declaração supostamente emitida pela profissional, onde tal informação também foi omitida. E mais, a assinatura aposta nos recibos não confere com a que foi aposta na declaração.*

*Pelo exposto, não tendo o contribuinte carreado aos autos elementos de prova que demonstrassem, inequivocamente, que os serviços profissionais foram prestados e que os correspondentes pagamentos de honorários foram efetuados, mantém-se a glosa da dedução da despesa efetuada no Auto de Infração em apreço.*

Irresignado, o contribuinte maneja recurso próprio, juntando documentos.

Cuida o presente processo da glosa de despesas odontológicas, referentes a três profissionais: Carina Silva, Ermon Gomes e Vanessa Cabral.

O recorrente trouxe aos autos, recibos acompanhados de declarações, a seguir:

Referente à Carina da Silva, recibos fls. 30/36 e declaração fl. 38, com firma reconhecida.

Referente à Ermon Gomes da Silva Junior, recibos fls.8/13 e declaração fl.14, com firma reconhecida.

Referente à Vanessa Cabral Teixeira Lemos, recibos fls. 42/44 e declaração fls.280, com firma reconhecida.

Este relator entende que o recorrente fez prova do seu direito, eis que os recibos fazem prova e as declarações comprovam o pagamento, e a prestação dos serviços.

Nesta quadra de entendimento o recorrente faz jus à dedução pleiteada.

Isto posto, e pelo que mais consta dos autos, conheço do Recurso Voluntário, e no mérito dá-se provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Virgílio Cansino Gil

## Voto Vencedor

Conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Redatora designada

Com a *maxima venia*, divirjo do i.relator quanto à possibilidade de restabelecimento das despesas médicas somente à vista de recibos e declarações emitidos pelos profissionais Carina Silva, Ermon Gomes e Vanessa Cabral, uma vez que foi exigida do recorrente a comprovação do efetivo pagamento das despesas declaradas em função dos fatos narrados na autuação (fl.68).

Os recibos não têm valor probante absoluto, ainda que atendidas todas as formalidades legais. A apresentação de recibos de pagamento com nome e CPF do emitente tem potencialidade probatória relativa, não impedindo a autoridade fiscal de coletar outros elementos de prova com o objetivo de formar convencimento a respeito da existência da despesa.

Nesse sentido, o artigo 73, *caput* e § 1º do RIR/1999, autoriza a fiscalização a exigir provas complementares se existirem dúvidas quanto à existência efetiva das deduções declaradas:

Art. 73. Todas as deduções **estão sujeitas a 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. (Grifei).

Sobre o assunto, seguem decisões emanadas da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e da 1ª Turma, da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF:

IRPF. DESPESAS MÉDICAS.COMPROVAÇÃO.

Todas as deduções declaradas estão sujeitas à comprovação ou justificação, mormente quando há dúvida razoável quanto à sua efetividade. Em tais situações, a apresentação tão-somente de recibos e/ou declarações de lavra dos profissionais é insuficiente para suprir a não comprovação dos correspondentes pagamentos.

(Acórdão nº9202-005.323, de 30/3/2017)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2011

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE OUTROS ELEMENTOS DE PROVA PELO FISCO.

Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar motivadamente elementos de prova da efetividade dos serviços

médicos prestados ou dos correspondentes pagamentos. Em havendo tal solicitação, é de se exigir do contribuinte prova da referida efetividade.

(Acórdão nº9202-005.461, de 24/5/2017)

IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS E DO CORRESPONDENTE PAGAMENTO.

A Lei nº 9.250/95 exige não só a efetiva prestação de serviços como também seu dispêndio como condição para a dedução da despesa médica, isto é, necessário que o contribuinte tenha usufruído de serviços médicos onerosos e os tenha suportado. Tal fato é que subtrai renda do sujeito passivo que, em face do permissivo legal, tem o direito de abater o valor correspondente da base de cálculo do imposto sobre a renda devido no ano calendário em que suportou tal custo.

Havendo solicitação pela autoridade fiscal da comprovação da prestação dos serviços e do efetivo pagamento, cabe ao contribuinte a comprovação da dedução realizada, ou seja, nos termos da Lei nº 9.250/95, a efetiva prestação de serviços e o correspondente pagamento.

(Acórdão nº2401-004.122, de 16/2/2016)

Logo, é possível a exigência fiscal de comprovação do pagamento da despesa ou, alternativamente, a efetiva prestação do serviço médico, por meio de receitas, exames, prescrição médica. É não só direito, mas também dever da Fiscalização exigir provas adicionais quanto à despesa declarada em caso de dúvida quanto a sua efetividade ou ao seu pagamento. Negar tal permissão significa avançar indevidamente sobre a condução da ação fiscalizadora estatal, restringindo o dever legal de investigação dos fatos, devidamente autorizado pela norma regulamentar.

Ao se beneficiar da dedução da despesa em sua Declaração de Ajuste Anual, o contribuinte deve se acautelar na guarda de elementos de provas da efetividade dos pagamentos e dos serviços prestados. O ônus probatório é do contribuinte, que é quem faz uso da dedução, reduzindo a base de cálculo do imposto, e ele não pode se eximir desse ônus com a afirmação de que o recibo de pagamento seria suficiente por si só para fazer a prova exigida.

Quanto às conclusões veiculadas na decisão recorrida, registro que o julgador é livre para formar sua convicção com base no conjunto probatório apresentado. Em sua decisão, vê-se que a autoridade julgadora buscou examinar os elementos carreados aos autos, de forma a entender a exigência da autoridade autuante quanto ao efetivo pagamento das despesas. De qualquer forma, vê-se que a manutenção da exigência se deu pelo mesmo fundamento da autuação, qual seja, a falta de comprovação do efetivo pagamento. Repise-se que tal exigência é legítima e autorizada pelas normas vigentes.

No tocante aos cheques emitidos, também não vejo reparos a se fazer à decisão recorrida. Conforme análise levada a efeito, os saques não guardam relação com as despesas incorridas. Dessa feita, não se revelam hábeis a fazer a prova exigida. Ao optar por efetuar saques e realizar os pagamentos em espécie o recorrente abriu mão da força probante dos documentos bancários.

Sobre o imposto suplementar contestado pelo recorrente foi aplicada multa de ofício proporcional de 75% (setenta e cinco por cento), com esteio no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

A penalidade aplicada, no percentual de 75%, é uma sanção pecuniária com origem no descumprimento de obrigação principal consistente na falta de pagamento do imposto. O percentual independe do dolo na conduta do sujeito passivo, incidindo proporcionalmente ao montante do imposto não pago que foi identificado quando do lançamento de ofício.

Caso ficasse comprovado que o sujeito passivo agiu com dolo, a autoridade lançadora aplicaria o percentual duplicado para a multa punitiva, correspondendo a 150% (cento e cinquenta por cento), nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, antes reproduzido.

Dessa feita, correta a exigência.

Isto posto, é de se negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez