



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



**Processo nº** 10768.001178/2009-04  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2001-004.744 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 25 de novembro de 2021  
**Recorrente** RAUL CABO TAVARES DE MATTOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007

Ementa:

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM DEPENDENTE .PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO QUANTO AO PONTO.

Preclusa a discussão acerca da validade do crédito tributário decorrente da rejeição (“glosa”) das deduções alegadamente efetuadas em favor de dependente, porquanto a questão não foi objeto da impugnação.

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO.

INOVAÇÃO DOS CRITÉRIOS DETERMINANTES PARA A REJEIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Por ocasião do julgamento da impugnação, é impossível aditar os critérios determinantes adotados na fundamentação e na motivação do lançamento, para justificar a glosa das despesas pleiteadas.

AUSÊNCIA DE REQUISITO OBJETIVO-FORMAL. ENDEREÇO PROFISSIONAL. PROFISSIONAL LIBERAL. EXIGIBILIDADE. POSSIBILIDADE DE CORREÇÃO E DE SUPERAÇÃO DO VÍCIO.

A singela ausência da indicação do endereço profissional em documento comprobatório é insuficiente para justificar a manutenção da glosa das deduções pleiteadas, se for possível obter o dado por outros meios idôneos, inclusive consulta aos bancos de dados disponíveis às autoridades fiscais.

INDISTINÇÃO ENTRE FONTE PAGADORA E BENEFICIÁRIO (“PACIENTE”). ISOLADA INSUFICIÊNCIA PARA MANTER A REJEIÇÃO.

A isolada indistinção entre fonte pagadora e beneficiário do tratamento no documento comprobatório é insuficiente para manter a glosa da dedução, se for possível inferir ou dessumir tratarem-se da mesma pessoa.

APRESENTAÇÃO SUPERVENIENTE DE RECIBO ADEQUADO AOS REQUISITOS OBJETIVO-FORMAIS. POSSIBILIDADE.

Superadas as deficiências formais com a apresentação de documentação idônea, é cabível a restauração das despesas pleiteadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Rocha Paura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto de acórdão prolatado pela 7ª Turma da DRJ/RJ1 (12-55.062 – fls. 30-35) que (a) teve por preclusa discussão acerca da glosa de valores deduzidos a título de gastos com dependentes e (b) manteve a glosa de valores deduzidos a título de despesas médicas, na medida em que os documentos apresentados não atenderiam aos requisitos legais.

Referido acórdão foi assim ementado:

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

Exercício: 2007 Ementa:

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM DEPENDENTE .

Deve ser considerada definitiva a glosa das despesas com dependente por não ter sido expressamente contestada.

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO.

O contribuinte está obrigado a comprovar, de forma inequívoca e mediante documentação hábil e idônea, a efetividade de todas as despesas médicas informadas na declaração de ajuste anual.

Deve ser mantida a glosa quando a documentação apresentada não dá o devido suporte à dedução pleiteada.

Para boa compreensão da matéria, transcrevo os seguintes trechos do acórdão-recorrido:

Trata-se de impugnação apresentada pelo interessado contra lançamento de ofício formalizado na Notificação de Lançamento de fls. 07/12, que alterou o resultado da Declaração de Ajuste Anual relativa ao exercício 2007, ano-calendário 2006, de saldo de imposto a pagar de R\$ 7.513,38 para saldo de imposto a pagar de R\$ 12.234,12.

O valor lançado refere-se ao imposto de renda pessoa física suplementar (código 2904) de R\$ 4.720,74 acrescido de multa de ofício de 75%, perfazendo crédito tributário total de R\$ 9.158,70, considerando juros de mora calculados até dezembro de 2008.

O lançamento decorreu de procedimento de revisão interna da declaração de ajuste anual apresentada em 26/07/2007 – DAA/2007 (fls. 23/29), em que foram apuradas as seguintes infrações:

- Dedução indevida de despesas médicas – glosa do valor de R\$ 15.650,00, relativa a pagamento realizado a Heloisa Maria de Lima.
- Dedução indevida com dependentes – glosa do valor de R\$ 1.516,32, relativa a Carolina Musser Tavares de Mattos.

Segundo Descrição dos Fatos à fl. 09, a documentação a respeito das despesas médicas apresentada em resposta ao Termo de Intimação Fiscal não foi aceita em virtude dos “RECIBOS APRESENTADOS SEREM GENÉRICOS, SEM ESPECIFICAR OS SERVIÇOS ODONTOLÓGICOS EFETUADOS E PARA QUEM OS MESMOS FORAM PRESTADOS E OS ENDEREÇOS DOS BENEFICIÁRIOS DOS PAGAMENTOS.

Cientificado do lançamento em 19/01/2009 (AR à fl. 20), o interessado apresentou em 12/02/2009 a impugnação às fls. 02/05.

Pede o restabelecimento integral das despesas declaradas alegando, em síntese, que:

- os recibos apresentados durante o procedimento fiscal não são genéricos como alegado pelo auditor;
- trata-se de recibos personalizados em que constam, além do nome do profissional, o seu respectivo número de registro junto ao Conselho Regional de Medicina, bem como do CPF;
- conforme preceitua a legislação que rege a matéria, o contribuinte poderá deduzir da base de cálculo do imposto os pagamentos efetuados a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais;
- a legislação também confere ao contribuinte o direito de comprovar as despesas com simples indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Acompanham a impugnação os recibos às fls. 13/14.

A impugnação é tempestiva e apresentada por parte legítima, devendo, portanto, ser conhecida.

Da matéria não impugnada

O interessado não apresentou discordância ou qualquer documentação em relação à infração “dedução indevida com dependentes”, restando, pois, consolidada a glosa de R\$ 1.516,32.

O crédito tributário relativo à parcela não impugnada do lançamento é composto por imposto de renda suplementar de R\$ 416,99 acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora, o qual deve ser considerado definitivamente constituído nos termos do art. 17 do Decreto no 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal – PAF):

Das despesas médicas

No lançamento foram glosadas despesas médicas no montante de R\$ 15.650,00.

A dedução das despesas médicas é tratada pelo art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, *in verbis*:

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

*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;*

*IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;*

*V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.*

Por sua vez, o “caput” do artigo 73, do RIR/1999 estabelece que:

*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).*

Como se vê, para se aproveitar do benefício da dedução da base de cálculo do imposto, incumbe ao contribuinte apresentar as devidas comprovações quando assim solicitado em procedimento de revisão da declaração.

Segundo “descrição dos fatos e enquadramento legal” à fl. 09, a fiscalização apontou falhas na documentação apresentada em resposta ao Termo de Intimação, especificando como irregularidades a não especificação dos serviços odontológicos prestados, bem como falta de identificação do paciente e endereço dos beneficiários dos pagamentos.

No intuito de comprovar a regularidade de suas deduções, o interessado apresentou, em sede de impugnação, ao que parece, os mesmos recibos já examinados durante o procedimento fiscal. Eles indicam que os gastos foram incorridos pelo interessado, mas não especificam os serviços prestados, não apontam o endereço do profissional que os emitiu, restando incerto, também, quem de fato foi o paciente (fls. 13/14).

Em sua impugnação o interessado sustenta que os recibos são hábeis a comprovar despesas passíveis de dedução e menciona a possibilidade da comprovação se dar, inclusive, mediante apresentação de cheques nominativos.

Inicialmente importante dizer que a legislação relacionou requisitos formais que os recibos médicos devem conter: nome, endereço e número de inscrição no CPF ou CNPJ de quem os recebeu. Também em virtude do que dispõe a legislação, é preciso demonstrar que as despesas foram efetuadas para o seu próprio tratamento ou ao de seus dependentes.

Além disso, ao contrário do que entende o impugnante, em nenhum momento a legislação tributária estabelece como suficiente para se considerar demonstrada a efetividade da despesa a simples disponibilidade de cheques nominativos ou mesmo de recibos médicos, ainda que estes contenham todas as informações acima citadas. Interpretar de outra forma significaria impor à autoridade fiscal e julgadora limites na apreciação de provas, o que por certo não foi a intenção do legislador.

Em determinadas situações, a apresentação de recibos médicos pode não ser entendida como comprovação definitiva das despesas médicas que o contribuinte pretende utilizar como dedução da base de cálculo do imposto. O julgador, na busca da verdade material (princípio informador do processo administrativo fiscal), forma o seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente restariam insuficientes, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

Em consonância com esse entendimento, cito alguns acórdãos do Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais):

*IRPF - DEDUÇÕES - DESPESAS MÉDICAS E ODONTOLÓGICAS - COMPROVAÇÃO - O pagamento de despesas médicas, para fins de dedução do Imposto de Renda, não se comprova apenas com a exibição de recibos emitidos por profissionais. Diante de dúvidas quanto à efetividade da prestação dos serviços e/ou dos pagamentos, deve a autoridade administrativa solicitar elementos adicionais de comprovação, sem os quais é legítima a glosa das deduções. (Acórdão 104-21076, 20/10/2005, QUARTA CÂMARA.)*

*IRPF - DEDUÇÃO COM DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo ou declaração unilateral, sem a efetiva comprovação da prestação dos serviços e do pagamento correlato. Essas condições devem ser comprovadas por outros meios de prova, tais como: radiografias, receitas médicas, exames laboratoriais, notas fiscais de aquisição de remédios e outras. Simples declarações unilaterais não têm o condão de suprir as provas mencionadas (Acórdão 102-46489 de 16/09/2004)*

No caso em exame, a autoridade lançadora entendeu que os recibos apresentados contêm falhas em sua emissão e não atestam de forma inequívoca a existência de despesas passíveis de dedução. Assim, tendo em vista o montante expressivo da dedução pretendida cabia ao contribuinte ter apresentado recibos revestidos de todas as formalidades legais como também outros elementos que lhes emprestassem maior valor probante, como por exemplo relatório/laudo em que houvesse a descrição do tratamento realizado, exames realizados, e/ou qualquer prova acerca da efetividade do desembolso, como cópias de cheques compensados em nome dos beneficiários dos pagamentos, comprovantes de transferências bancárias ou ao menos de saques ocorridos em datas e valores compatíveis com os alegados dispêndios.

Cabe salientar que, ao se fazer pagamentos de despesas onde se pleiteará, *a posteriori*, a dedução para fins de cálculo do imposto de renda a pagar ou a restituir, o contribuinte deve se cercar de precauções para eventual necessidade de comprovação.

Portanto, não tendo o impugnante, relativamente aos recibos às fls. 13/14, no total de R\$ 15.650,00, providenciado o saneamento das falhas apontadas pela fiscalização ou apresentado qualquer comprovação complementar que pudesse atestar a efetividade dos desembolsos e/ou da prestação dos serviços em seu favor, concluiu pela manutenção da glosa realizada pela fiscalização.

Isto posto, VOTO no sentido de que a impugnação seja considerada improcedente devendo ser mantida integralmente a exigência.

Ressalte-se está definitivamente constituído crédito tributário composto por imposto de renda suplementar de R\$ 416,99, acrescido de multa de ofício de 75% e de juros de mora conforme legislação aplicável, por corresponder à parcela não impugnada do lançamento.

Ciente do acórdão da DRJ em 04/05/2013, o sujeito passivo, em 27/05/2013, apresentou recurso voluntário, no qual alega, em apertado resumo, que:

- a) o sujeito passivo tem o direito de apresentar novos documentos destinados a comprovar a validade das deduções efetuadas, em correção aos

vícios apontados pela autoridade tributária por ocasião do julgamento da impugnação;

- b) para tanto, apresenta recibos corrigidos emitidos por HELOÍSA MARIA DE LIMA e CAROLINA MUSSER TAVARES DE MATTOS;
- c) a relação de dependência está comprovada pela certidão de nascimento acostada aos autos.

Ante o exposto, pede-se a desconstituição integral do crédito tributário.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro(a) Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator(a)

Conheço parcialmente do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento de parte dos pedidos formulados.

Em regra, as razões e os respectivos pedidos formulados no recurso voluntário devem guardar pertinência à matéria decidida no acórdão-recorrido, sob pena de não-conhecimento da irresignação. É o que dispõe o art. 17 do Decreto 70.235/1972, textualmente:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Portanto, está preclusa a discussão acerca da validade do crédito tributário constituído em decorrência da rejeição (“glosa”) das alegadas despesas realizadas em favor de dependente. Assim, não conheço do recurso voluntário nesse ponto.

Passo ao exame de mérito.

Em que pese a fundamentação coligida no acórdão-recorrido, o recurso voluntário merece provimento.

A questão de fundo devolvida ao conhecimento e ao julgamento deste colegiado consiste em se saber se o acervo documental apresentado pelo sujeito passivo para justificar as alegadas despesas médicas é suficiente e bastante em si para afastar a necessidade de produção complementar de elementos de convencimento.

Conforme expõe o i. CONS. HONÓRIO ALBUQUERQUE DE BRITO:

Retornando à sistemática do lançamento por homologação no IRPF, dentro do prazo até que se dê a homologação, e enquanto a Fazenda Pública não interfere e não se pronuncia a respeito, opera-se como que uma presunção de verdade em relação à apuração do contribuinte. Entretanto, uma vez estabelecida a ação da Fiscalização da Receita Federal para verificação de eventuais infrações, cabe ao fiscal promover as diligências necessárias.

Assim sendo, não se mostra desarrazoada a exigência do Fisco da apresentação de elementos que comprovem, a juízo da autoridade tributária, a ocorrência da prestação do serviço, sua natureza e especialidade, a quem foi prestado, a transferência efetiva dos valores pagos de quem arcou com o ônus financeiro para o beneficiário. Ao contrário, é zelo da autoridade fiscal em cumprimento de suas obrigações funcionais, com amparo da lei. Ao solicitar, por exemplo, documentos que comprovem o efetivo pagamento dos valores, não está o fiscal necessariamente a atestar a inidoneidade do recibo apresentado

ou tampouco do profissional que o emitiu. Está sim a solicitar elementos que se complementam na composição de um conjunto probatório com vista a formar sua convicção. É certo que as solicitações de documentos devem atender à razoabilidade, devendo ser evitados os pedidos de provas impossíveis ou de difícil produção.

De fato, nos termos da Súmula CARF 180, “*para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais*”.

Assim, a autoridade fiscal tem legitimidade e permissão para exigir do sujeito passivo a apresentação de provas complementares para acolhimento das alegadas despesas médicas efetuadas, de modo a tornar a singela apresentação de recibos **insuficiente**, ainda que eles atendam aos requisitos formais previstos na legislação.

Sem prejuízo da estrita observância à orientação sedimentada no enunciado da Súmula CARF 180, a permissão para a exigência de comprovação complementar é ato plenamente vinculado, isto é, cuja prática não pode ser discricionária. Como qualquer ato administrativo, a rejeição das alegadas despesas médicas deve ser fundamentada e motivada.

A imprescindibilidade da motivação decorre do caráter plenamente vinculado do lançamento (art. 142, par. ún.do CTN) e da circunstância de ele se tratar de ato administrativo (art. 50 da Lei 9.784/1999).

Afinal, sabe-se que “*a presunção de validade do lançamento tributário será tão forte quanto for a consistência de sua motivação, revelada pelo processo administrativo de constituição do crédito tributário*” (AI 718.963-AgR, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 26/10/2010, DJe-230 DIVULG 29-11-2010 PUBLIC 30-11-2010 EMENT VOL-02441-02 PP-00430), e, dessa forma, o processo administrativo de controle da validade do crédito tributário pauta-se pela busca da chamada “verdade material”.

A propósito, “*por respeito à regra da legalidade, à indisponibilidade do interesse público e da propriedade, a constituição do crédito tributário deve sempre ser atividade administrativa plenamente vinculada. É ônus da Administração não exceder a carga tributária efetivamente autorizada pelo exercício da vontade popular. Assim, a presunção de validade juris tantum do lançamento pressupõe que as autoridades fiscais tenham utilizado os meios de que legalmente dispõem para aferir a ocorrência do fato gerador e a correta dimensão dos demais critérios da norma individual e concreta, como a base calculada, a alíquota e a sujeição passiva*” (RE 599194 AgR, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-08 PP-01610 RTJ VOL-00216-01 PP-00551 RDDT n. 183, 2010, p. 151-153)

Assim, a declaração de insuficiência de recibos conjugada à faculdade de exigir documentação complementar, especialmente prova específica da transferência de valores monetários (cheques, PIX, DOCs, TEDs, transferências bancárias, cartão de crédito, extratos bancários) não são discricionárias e, nesse sentido, devem ser devidamente motivadas e fundamentadas.

A questão de fundo se torna, assim, saber-se se exige-se a inexorável apresentação desse tipo de documento – prova da operação de transferência de recursos (se as condições de sua exigibilidade foram cumpridas), ou se sua ausência pode ser suprida por outros meios de prova admitidos em direito.

De fato, são indícios consistentes a exigir aprofundamento do acervo probatório das despesas médicas, exemplificativamente:

- a) Insuficiência do patrimônio ou das receitas declaradas para fazer frente ao custo dos serviços, dada a necessidade de prover outras despesas essenciais à vida humana;
- b) Inidoneidade dos prestadores dos serviços médicos;
- c) Incompatibilidade dos valores pagos, quando comparados com a prática normalmente verificada na praça;
- d) Ausência de registro dos respectivos recebimentos nos deveres instrumentais dos prestadores de serviços (e.g., DAA, DMED);
- e) Inusualidade da prática de pagamento de tais quantias em espécie.

Agustín Gordillo faz uma observação muito interessante e que julgo útil para o estudo das presunções e do “ônus processual probatório” a envolver atos administrativos em sentido amplo:

“Claro está, se o ato não cumpre sequer com o requisito de explicitar os fatos que o sustentam, caberá presumir com boa certeza, à mingua de prova em contrário produzida pela Administração, que o ato não tem tampouco fatos e antecedentes que o sustentem adequadamente: se houvesse tido, os teria explicitado” (Tratado de derecho administrativo. Disponível em [http://www.gordillo.com/tomos\\_pdf/1/capitulo10.pdf](http://www.gordillo.com/tomos_pdf/1/capitulo10.pdf), pág. X-26).

Singelamente, acrescentamos que o sujeito passivo também deve saber exatamente o que a autoridade fiscal entende como necessário para confirmar ou para infirmar os fatos jurídicos relevantes à apuração do tributo.

Por oportuno, transcrevo os arts. 73 e 80 do Decreto 3.000/1999, aplicável aos fatos jurídicos em exame:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei n.º 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 n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irrecorrível na esfera administrativa (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 5º).

[...]

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os 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 (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

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

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 Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

§ 2º Na hipótese de pagamentos realizados no exterior, a conversão em moeda nacional será feita mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América, fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento.

§ 3º Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais.

§ 4º As despesas de internação em estabelecimento para tratamento geriátrico só poderão ser deduzidas se o referido estabelecimento for qualificado como hospital, nos termos da legislação específica.

§ 5º As despesas médicas dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo da declaração de rendimentos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).

Resumidamente, diante de fundada dúvida, a autoridade fiscal pode exigir a apresentação complementar de documentos, como, por exemplo:

- 1- Recibos, documentos fiscais, declarações ou laudos que atendam aos requisitos formais previstos no art. 80 do Decreto 3.000/1999 (beneficiário/paciente, pagador, indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, registro profissional do prestador de serviços, descrição do serviço prestado);
- 2- Títulos de crédito ou extratos bancários que comprovem a efetiva transferência da quantia em dinheiro tida por despesa médica.

Para assegurar ao sujeito passivo a possibilidade de conhecer e atender à exigência da autoridade fiscal, a especificação desses documentos deve ocorrer logo no início do processo de fiscalização e controle da atividade desempenhada pelo contribuinte, sob pena de violação do art. 59, II do Decreto 70.235/1972. O detalhamento da documentação necessária na primeira oportunidade de contato com o sujeito passivo é profilática, com o objetivo de evitar futura contaminação do crédito tributário pela inovação de critérios legais originariamente adotados para confirmar ou para infirmar as deduções pretendidas.

Elucidativos desse risco são os seguintes precedentes:

**Numero do processo:**10510.007814/2008-34 **Turma:**Terceira Turma Extraordinária da Segunda Seção **Seção:**Segunda Seção de Julgamento **Data da sessão:**Tue Sep 22 00:00:00 UTC 2020 **Data da publicação:**Tue Oct 20 00:00:00 UTC 2020 **Ementa:**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2004 PAF. JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Se o fundamento da decisão recorrida para a manutenção da glosa de dedução indevida de IRRF é diverso do fundamento do

lançamento, há de se restabelecer a dedução pleiteada, pois é vedado à autoridade julgadora alterar o critério jurídico do lançamento.

**Numero da decisão:**2003-002.600

**Numero do processo:** 10680.005472/2008-66

**Turma:** Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

**Câmara:** Segunda Câmara

**Seção:** Segunda Seção de Julgamento

**Data da sessão:** Tue Sep 09 00:00:00 UTC 2014

**Data da publicação:** Wed Oct 08 00:00:00 UTC 2014

**Ementa:** Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2005  
Ementa: IRPF. JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Se o fundamento da decisão recorrida para a manutenção da glosa de despesa com livro caixa é diverso do fundamento do lançamento, há de se restabelecer a dedução pleiteada, pois é vedado à autoridade julgadora alterar o critério jurídico do lançamento.

**Numero da decisão:** 2201-002.503

**Numero do processo:** 13162.000079/2009-12

**Turma:** Segunda Turma Extraordinária da Segunda Seção

**Seção:** Segunda Seção de Julgamento

**Data da sessão:** Tue Nov 19 00:00:00 UTC 2019

**Data da publicação:** Thu Dec 05 00:00:00 UTC 2019

**Ementa:** ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)  
Ano-calendário: 2007 DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. INOVAÇÃO NO JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. É de se cancelar a autuação quando a decisão recorrida aponta fundamentos diversos daqueles da autuação para manter a exigência, sob pena de violação ao princípio da ampla defesa e do contraditório.

**Numero do processo:** 10510.004826/2007-26

**Turma:** Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

**Câmara:** Quarta Câmara

**Seção:** Segunda Seção de Julgamento

**Data da sessão:** Thu Oct 10 00:00:00 UTC 2019

**Data da publicação:** Wed Oct 30 00:00:00 UTC 2019

**Ementa:** ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)  
Exercício: 2005 IRPF. COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. COMPROVAÇÃO. POSSIBILIDADE. Restando comprovado o imposto de renda retido na fonte, cabe computa-lo no lançamento. AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. Não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração. Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento.

**Numero do processo:** 13748.001852/2008-98

**Turma:** Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção

**Câmara:** Primeira Câmara

**Seção:** Segunda Seção de Julgamento

**Data da sessão:** Mon Apr 14 00:00:00 UTC 2014

**Data da publicação:** Mon May 05 00:00:00 UTC 2014

**Ementa:** Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2006 DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. INOVAÇÃO Devem ser restabelecidas as despesas devidamente comprovadas, através de documentação idônea, que faz prova da efetividade dos serviços contratados e dos respectivos beneficiários dos serviços contratados. Vedada a inovação da fundamentação por oposição de motivo não constante da autuação. Recurso Provido

Uma vez comprovadas as despesas médicas, por documentação idônea, é imprescindível assegurar ao sujeito passivo o direito à respectiva dedutibilidade, observada a legislação de regência.

Vão ao encontro da observância do direito à dedutibilidade os seguintes precedentes:

**Numero do processo:**13677.000205/2001-73 **Data da sessão:**Mon May 10 00:00:00 UTC 2010 **Ementa:**IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA — IRPF Ano-calendário: 1999 IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS. IDONEIDADE DE RECIBOS CORROBORADOS POR DECLARAÇÕES DOS PRESTADORES DE SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FISCALIZAÇÃO. A apresentação de recibos médicos, corroborados por Declarações dos prestadores de serviços, sem que haja qualquer indicio 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 negado **Numero da decisão:**9202-000.814 **Numero do processo:**10850.000104/2008-22 **Turma:**Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção **Câmara:**Segunda Câmara **Seção:**Segunda Seção de Julgamento **Data da sessão:**Thu Oct 05 00:00:00 UTC 2017 **Data da publicação:**Wed Oct 25 00:00:00 UTC 2017 **Ementa:**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2002 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 indicio 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 Voluntário Provido **Numero da decisão:**2202-004.319 **Numero do processo:**10980.720179/2009-29 **Turma:**Segunda Turma Especial da Segunda Seção **Seção:**Segunda Seção de Julgamento **Data da sessão:**Thu May 12 00:00:00 UTC 2011 **Data da publicação:**Fri May 13 00:00:00 UTC 2011 **Ementa:**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF Exercício: 2006 DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. Na apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física são dedutíveis as despesas com médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, efetuadas pelo contribuinte, relativas ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, quando comprovadas com documentação hábil e idônea. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. Em princípio, os recibos que, emitidos por profissionais habilitados, atendem os requisitos legais são hábeis e idôneos para fins de comprovar a dedução de despesas médicas, são eles que comprovam o pagamento. Não obstante, em havendo indícios que desabonem a presunção de idoneidade desses documentos, a autoridade fiscal tem o poder-dever de exigir outras formas de comprovação a fim de comprovar por provas ou mesmo por conjunto de indícios veementes que afastem a regra geral de aptidão dos recibos para fins de dedução. Na falta dessas provas ou indícios veementes os recibos permanecem como documentos hábeis e idôneos. Todavia, não são hábeis a justificar a dedução documentos que não contenham os

requisitos intrínsecos a qualquer recibo, entre os quais identificar quem pagou, quem recebeu, o quanto foi pago e em que data, e os requisitos legais. Recurso provido em parte.

**Numero da decisão:**2802-00.824 **Numero do processo:**13603.000777/2007-10  
**Turma:**2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS **Câmara:**2ª SEÇÃO  
**Seção:**Câmara Superior de Recursos Fiscais **Data da sessão:**Wed Jun 19 00:00:00 UTC 2019  
**Data da publicação:**Mon Aug 05 00:00:00 UTC 2019 **Ementa:**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2005 IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. 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.

**Numero do processo:**13830.720850/2016-72 **Turma:**Primeira Turma Extraordinária da Segunda Seção **Seção:**Segunda Seção de Julgamento **Data da sessão:**Mon Jan 29 00:00:00 UTC 2018 **Data da publicação:**Mon Apr 23 00:00:00 UTC 2018  
**Ementa:**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2013 DESPESAS MÉDICAS GLOSADAS. DEDUÇÃO MEDIANTE DOCUMENTAÇÃO. AUSÊNCIA DE INDÍCIOS QUE JUSTIFIQUEM A INIDONEIDADE DOS COMPROVANTES. Notas fiscais de despesas médicas têm força probante como comprovante para efeito de dedução do Imposto de Renda Pessoa Física. A glosa por recusa da aceitação dos comprovantes de despesas médicas, pela autoridade fiscal, deve estar sustentada em indícios consistentes e elementos que indiquem a falta de idoneidade do documento. A ausência de elementos que indique a falsidade ou incorreção dos documentos os torna válidos para comprovar as despesas médicas incorridas. PRÓTESE ORTOPÉDICA. LAUDO MÉDICO. Notas fiscais com identificação do paciente e médico. Laudo médico apresentado. Comprovação realizada.

**Numero da decisão:**2001-000.204

No caso em exame, em primeiro lugar, o acórdão-recorrido não poderia inovar o critério decisório adotado na motivação e na fundamentação do lançamento para a glosa, por violação do art. 142, par; ún., do CTN.

Conforme se observa, o critério determinante adotado pela autoridade administrativa consiste na insuficiência formal do documento apresentado pelo sujeito passivo, no qual ausente indicação do beneficiário.

Dada a violação do art. 142, par. ún., do CTN, os novos critérios determinantes adotados no acórdão-recorrido não podem ser utilizados para justificar a glosa das deduções pretendidas.

Ademais, a singela ausência de distinção entre fonte pagadora e beneficiário é insuficiente para manter a glosa. O modo menos ambíguo e vago para identificação dos elementos essenciais do pagamento consiste na aposição de rótulos às informações. Contudo, a prática empresário-comercial de emissão de documentos nem sempre é padronizada de modo otimizado, nem observa a máxima cautela. Afinal, a linguagem natural utilizada no cotidiano tende a ser fluida (cambiante), atécnica e subordinadas às particularidades regionais. Em alguns momentos, o Direito acaba por juridicizar a prática (e.g., art. 673, 3 da Lei 556/1850).

Assim, ausentes outros obstáculos, pode-se inferir que a fonte pagadora é também o beneficiário, pois essa é a prática adotada na elaboração de documentos simplificados ou padronizados.

De fato, a própria SRFB reconhece essa circunstância, como revela consulta ao art. 97, II da IN 1.500/2014, textualmente:

Art. 97. A dedução a título de despesas médicas limita-se a pagamentos especificados e comprovados mediante documento fiscal ou outra documentação hábil e idônea que contenha, no mínimo:

[...]

II - a identificação do responsável pelo pagamento, bem como a do beneficiário **caso seja pessoa diversa daquela**; (*grifamos*).

Em sentido semelhante, a simples e isolada ausência de indicação do endereço não justifica a glosa, ante a possibilidade de identificação desse dado de outro modo, inclusive com consulta aos bancos de dados disponíveis à autoridade fiscal:

Art. 97. A dedução a título de despesas médicas limita-se a pagamentos especificados e comprovados mediante documento fiscal ou outra documentação hábil e idônea que contenha, no mínimo:

§ 4º A ausência de endereço em recibo médico é razão para ensejar a não aceitação desse documento como meio de prova de despesa médica, **porém não impede que outras provas sejam utilizadas, a exemplo da consulta aos sistemas informatizados da RFB**. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1756, de 31 de outubro de 2017) (*grifamos*).

Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso voluntário e, na parte conhecida, referente às despesas feitas à HELOÍSA MARIA DE LIMA e CAROLINA MUSSER TAVARES DE MATTOS, DOU-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino