



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>13766.000658/2006-13</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2003-006.880 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	30 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CLEMENTE SARTÓRIO
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Exercício: 2003

RENDIMENTO TRIBUTÁVEL. DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS. OBSERVÂNCIA. PARCIAL.

As despesas médicas do contribuinte ou de seus dependentes são dedutíveis na apuração do imposto de renda devido, quando restar comprovada a satisfação dos requisitos exigidos para a respectiva dedutibilidade.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher a preliminar suscitada no recurso voluntário interposto, tratando da documentação apresentada extemporaneamente e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, restabelecendo a dedução com despesas médicas no montante de R\$ 12.480,00 (doze mil, quatrocentos e oitenta reais).

*(documento assinado digitalmente)*

**Francisco Ibiapino Luz** - Relator e Presidente em exercício

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Ibiapino Luz (presidente em exercício), Carlos Marne Dias Alves (substituto integral) e Leonardo Nunez Campos (substituto integral).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente da glosa de deduções supostamente indevidas, referentes ao exercício de 2003.

### **Autuação**

Consoante se vê no auto de infração, foi constituído crédito tributário no valor de R\$ 39.000,58, decorrente da constatação das seguintes infrações (processo digital, fls. 5 a 11):

1. dedução indevida de R\$ 3.563,55 com contribuição à previdência oficial;
2. dedução indevida de R\$ 3.816,00 com dependentes;
3. dedução indevida R\$ 5.994,00 com instrução;
4. dedução indevida R\$ 13.500,00 com despesas médicas;
5. dedução indevida R\$ 19.745,64 com imposto complementar.

### **impugnação**

Inconformado, o Sujeito Passivo apresentou impugnação tempestiva, solicitando juntada de documentos e alegando, em síntese, a insubsistência e improcedência do lançamento, sob o pressuposto de que referidas deduções foram efetuadas em conformidade com a legislação tributária (processo digital, fls. 3 a 4).

### **Julgamento de Primeira Instância**

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro II, por unanimidade, julgou procedente em parte a contestação do Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no acórdão recorrido. Por conseguinte, processando-se o ali decidido, o crédito constituído na quantia de R\$ 39.000,58 foi substituído pelo saldo de imposto a restituir no valor de R\$ 5.804,04 (processo digital, fls. 05 e 102 a 109).

A propósito, o julgador de origem manteve a glosa da dedução com despesas médicas, mas restabeleceu, parcialmente, aquela com imposto complementar e integralmente as demais. Com efeito, quanto ao imposto suplementar, do total declarado de R\$ 19.745,64, foi tido por comprovado o valor de R\$ 18.934,42, restando em glosa tão somente as quantias de R\$ 811,22 e R\$ 13.500,00 atinentes ao imposto complementar e às despesas médicas respectivamente (processo digital, fl. 109).

### **Recurso Voluntário**

Discordando da respeitável decisão, o Contribuinte interpôs recurso voluntário, aditando documentação e trazendo as seguintes alegações (processo digital, fl. 115 a 152):

1. Embora anexados todos os comprovantes das despesas médicas, não ficou claro o motivo por que a decisão lhe fora desfavorável.

2. Manifestada dedução traduz direito que lhe assiste, razão por que, provada com documentação hábil, dita glosa deverá ser afastada.

#### **Contrarrazões ao recurso voluntário**

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

### **VOTO**

Conselheiro **Francisco Ibiapino Luz**, Relator

#### **Admissibilidade**

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 20/12/2011 (processo digital, fl. 112), e a peça recursal foi interposta em 29/12/2011 (processo digital, fl. 115), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

#### **Escopo da lide**

Antes de adentrar propriamente na análise do caso concreto, consoante visto no relatório, os contornos da matéria devolvida para apreciação do Colegiado estão delimitados tão somente pelas alegações recursais atinentes à dedução com as despesas médicas. Afinal, tanto o Recorrente permaneceu silente quanto à parcela remanescente da glosa com imposto complementar como a decisão prolatada na origem restabeleceu as demais deduções glosadas.

#### **Preliminares**

#### **Documentação apresentada em fase recursal**

Regra geral, os argumentos e as respectivas provas devem ser apresentados na impugnação, precluindo o direito do sujeito passivo trazê-los em momento processual diverso, exceto nos impedimentos causados por força maior, assim como quando eles pretenderem fundamentar ou contrapor fato superveniente. Por conseguinte, atendidos os preceitos legais, admite-se documentação que objetive comprovar direito subjetivo de que são titulares os recorrentes, ainda que acostada a destempo. Afinal de contas, tratando-se da última instância administrativa, não parece razoável igual situação ser novamente enfrentada pelo Fisco, caso o contribuinte busque tutelar seu suposto direito perante o Judiciário.

Com efeito, trata-se de entendimento que vem sendo adotado neste Conselho, ao qual me filio quando entendo pertinente, pois, como se há verificar, aplicáveis ao feito os seguintes princípios:

1. do devido processo legal (CF, de 1988, art. 5º, inciso LIV), vinculando a intervenção Estatal à forma estabelecida em lei;

2. da ampla defesa e do contraditório (CF, de 1988, art. 5º, inciso LV), tutelando a liberdade de defesa ampla, [...com os meios e recursos a ela inerentes, englobados na garantia, refletindo todos os seus desdobramentos, sem interpretação restritiva]. Logo, correlata a apresentação de provas (defesa) pertinentes ao debate inaugurado no litígio (contraditório), já que inadmissível acatar este sem pressupor a existência daquela;

3. da verdade material (princípio implícito, decorrente dos princípios da ampla defesa e do interesse público), asseverando que, quanto ao alegado por ocasião da instauração do litígio, deve-se trazer aos autos aquilo que, realmente, ocorreu. Evidentemente, o documento extemporâneo deve guardar pertinência com a matéria controvertida na reclamação, sob pena de operar-se a preclusão;

4. do formalismo moderado (Lei nº 9.784, de 1999, art. 2º, incisos VI, IX, X, XIII e Decreto nº 70.235, de 1972, art. 2º, *caput*), manifestando que os atos processuais administrativos, em regra, não dependem de forma ou terão forma simples, respeitados os requisitos imprescindíveis à razoável segurança jurídica processual. Ainda assim, acatam-se aqueles praticados de modo diverso do exigido em lei, quando suprido o desígnio legal.

Nessa perspectiva, em persecução da realidade fática, se for o caso, cabe ao julgador, inclusive de ofício, resolver pela aferição dos fatos mediante a realização de diligências ou perícias técnicas. Trata-se, portanto, do dever que detém a administração pública de se valer de todos os elementos possíveis para aferir a autenticidade das declarações e argumentos apresentados pelos contribuintes, conforme preceitua o art. 18 do reportado Decreto nº 70.235, de 1972, *verbis*:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Assim sendo, cabível trazer o mandamento visto no Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, §§ 4º, alíneas “a”, “b” e “c”, e 5º, que estabelece o contexto onde documentação apresentada extemporaneamente será admitida, *verbis*:

Art. 16. [...]:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

Do que está posto, infere-se dos autos que referida documentação foi apresentada fora do prazo legalmente previsto, porque supostamente pretendeu contrapor ou fundamentar fato superveniente, consoante se vê nos excertos do acórdão recorrido e do recurso interposto, ora transcritos:

Acórdão recorrido (processo digital, fls.106 e 107):

Passamos neste momento a analisar a glosa de despesas médicas efetuada pela Fiscalização, no valor de R\$13.500,60, vide Demonstrativo das Alterações na Declaração de Ajuste Anual, do Auto de Infração de fls. 03 a 07 do presente.

[...]

Analisando a impugnação do contribuinte de fl. 01, bem como as cópias dos documentos anexados pelo mesmo, de acordo com fls. 21 a 25 e 38 a 49, e com base na legislação supracitada, bem como pelo fato das despesas médicas poderem ser ressarcidas pelo plano de saúde, vide fls. 38 a 49, torna-se indispensável a apresentação dos documentos originais. Concluimos então, que os documentos acima mencionados não são suficientes, no caso em tela, para permitir, à luz da legislação anteriormente citada, que as despesas médicas correspondentes, no valor de R\$13.500,60 sejam deduzidas dos rendimentos tributáveis para fins de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, devendo ser mantida a glosa efetuada pelo Fisco.

Recurso interposto (processo digital, fl. 115):

Na defesa foram apresentadas todas as despesas Médicas mediante comprovantes anexados e não ficou claro o motivo da Glosa deste item.

Anexamos a este processo todos os comprovantes autenticados que totalizam R\$ 13.500,60 informados na declaração (Anexo II)

(destaque no original)

Como se vê, o julgador de origem manteve referida glosa, exclusivamente, porque o, então, impugnante apresentou **cópias simples** da documentação comprobatória, e não as vias originais de tais documentos. Logo, os **comprovantes autenticados** aditados por ocasião da apresentação do recurso voluntário guardam estrita relação com a controvérsia regularmente instaurada por meio da impugnação, cuidando tão somente de esclarecer a materialidade fática ali previamente delimitada.

Nestes termos, já que afastada a abertura de nova discussão jurídica, em conformidade com o Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, § 4º, alínea “c”, dela tomo conhecimento, eis que carreada aos autos em substituição àquela revelada por ocasião da impugnação (processo digital, fls. 126 a 152).

## Mérito

### Dedução de despesas médicas

O contribuinte poderá deduzir os dispêndios com tratamento de saúde própria ou de seus dependentes e alimentandos na apuração do imposto devido, desde que satisfeitas as imposições legais a isso impostas, conforme preceitua a Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 8º, incisos I e II, alínea "a", §§ 2º, incisos I a V, e 3º, nestes termos:

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.

§ 3º As despesas médicas e de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial, de acordo homologado judicialmente ou de escritura pública a que se refere o art. 1.124-A da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo do imposto de renda na declaração, observado, no caso de despesas de educação, o limite previsto na alínea *b* do inciso II do caput deste artigo.

Assim considerado, infere-se que **nem todos** os dispêndios com tratamento de saúde preenchem os requisitos legais para a dedutibilidade almejada pelo sujeito passivo, mas **tão somente** aqueles que satisfaçam as delimitações atinentes à **comprovação** em si, ao **pagamento** e à **prestação** do correspondente serviço, quais sejam:

1. quanto à **comprovação**, exceto quando o pagamento for efetivado por meio de cheque nominativo, a documentação comprobatória deverá:

- a) conter nome, endereço e CPF<sup>1</sup> ou CNPJ<sup>2</sup> da pessoa física ou jurídica beneficiária do respectivo pagamento;
- b) discriminar os produtos e/ou serviços utilizados pelo contratante;

2. quanto ao **pagamento**, a despesa:

- a) tenha sido satisfeita pelo declarante ou por seu dependente declarado;
- b) o ônus financeiro não tenha sido transferido a terceiros, em virtude de supostos ressarcimentos ou cobertura de seguro contratado;

3. quanto à **prestação**, que o serviço esteja restrito:

- a) a tratamento de saúde própria e ao de dependentes declarados ou alimentandos do contribuinte, em virtude do cumprimento de obrigação decorrente do direito de família;
- b) às prestações efetuadas pelos profissionais, exaustivamente, discriminados na supracitada Lei;
- c) desde que localizados no Brasil, aos planos de saúde e contrato de seguro saúde garantidor de atendimento ou ressarcimento das despesas de iguais natureza e usuários da correspondente prestação.

A propósito, a Declaração do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF) é documento fiscal constitutivo do crédito tributário apurado espontaneamente pelo sujeito

<sup>1</sup> Cadastro de Pessoas Físicas;

<sup>2</sup> Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas.

passivo, sob a condição resolutória de posterior homologação por parte da autoridade administrativa competente. Por conseguinte, referida declaração não tem o condão de provar o fato em si declarado, cujo ônus probatório recai para o respectivo declarante, conforme art. 4º do Decreto-Lei nº 352, de 17 de julho de 1968, nestes termos:

Art. 4º Fica dispensada a juntada de comprovantes de deduções e abatimentos às declarações de rendimentos das pessoas físicas e jurídicas, obrigando-se, todavia, os contribuintes a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas repartições lançadoras, quando estas julgarem necessário.

Oportuno ressaltar que a autoridade tributária atua de modo obrigatório e vinculado à legalidade que norteia sua atividade, nos exatos termos que lhe reserva e determina o art. 142 do CTN. Em tal perspectiva, o executante do procedimento fiscal deverá averiguar se reportadas exigências legais foram fielmente cumpridas. Inclusive, quando for o caso, serão exigidas provas e e/ou esclarecimentos adicionais a seu juízo necessários, aí se incluindo a confirmação do **efetivo pagamento**, conforme asseveram os arts. 11, § 3º; e 74 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, *verbis*:

Art. 11 Poderão ser deduzidas, em cada cédula, as despesas referidas neste capítulo, necessárias à percepção dos rendimentos.

[...]

§ 3º Todas as deduções estarão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

Art. 74 As declarações de rendimentos estarão sujeitas à revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários.

Como se vê, há inversão legal do ônus probatório, eis que deslocado para o contribuinte, em precisa consonância com o princípio da prova processual, visto nos arts. 333, inciso I, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC) e 373, inciso I, da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), segundo o qual o autor deve provar o fato constitutivo do seu direito. Nessa perspectiva, a fiscalização não carece obter provas acerca de suposta inidoneidade da documentação que o contribuinte carrou aos autos; mas este, sim, tem de apresentar elementos certificando a veracidade do reportado conteúdo documental.

Ademais, citada dedutibilidade está vinculada ao cumprimento de duas condições objetivas, quais sejam: a efetividade da prestação do serviço em si e a onerosidade ter recaído para o declarante. Portanto, já que a fruição deste benefício fiscal fica afastada pelo simples fato do descumprimento de um destes requisitos, quando entender razoável, a autoridade fiscal pode exigir prova do efetivo pagamento e/ou esclarecimentos acerca de dispêndio que o contribuinte pretendeu provar por meio de documento fornecido pelo suposto prestador do respectivo serviço.

Em virtude disso, o sujeito passivo terá de apresentar os correspondentes documentos exigidos pela fiscalização, sob pena de ter suas deduções não admitidas quando não o fizer a contento, consoante precisam os arts. 149, inciso III, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro

de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN); 74, § 3º, e 77, alínea “b”, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943. Confira-se:

Lei nº 5.172, de 1966:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

Decreto-Lei nº 5.844, de 1943:

Art. 74 [...]

[...]

§ 3º O contribuinte que deixar de atender ao pedido de esclarecimentos ficará sujeito ao lançamento ex-officio de que trata a alínea b do art. 77.

Art. 77 O lançamento ex-officio terá lugar quando o contribuinte:

[...]

b) deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe fôr dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

A dito respeito, ao regular reportada matéria, igual perspectiva foi traçada pelo Decreto nº 3.000, de 1999 (vigente durante aludido ano-calendário em análise, quando foi revogado pelo Decreto nº 9.580, de 2018, em 22/11/2018). Nestes termos:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora..

Art. 835. As declarações de rendimentos estarão sujeitas a revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários.

[...]

§ 4º O contribuinte que deixar de atender ao pedido de esclarecimentos ficará sujeito ao lançamento de ofício

Posta assim a questão, passo propriamente ao enfrentamento da controvérsia.

Inicialmente, vale consignar não constar nos autos que o Contribuinte foi intimado a comprovar o efetivo pagamentos do referido dispêndio, bem como, replicando o que está posto na preliminar, o julgador de origem manteve referida glosa, exclusivamente, porque o, então, impugnante apresentou **cópias simples** da documentação comprobatória, e não as vias originais de tais documentos.

Nestes termos, já que a documentação **autenticada** aditada juntamente com o recurso voluntário interposto é exatamente a mesma apresentada em cópia simples na impugnação, há de se restabelecer anunciada dedução no montante comprovado de R\$ 12.480,00 (doze mil, quatrocentos e oitenta reais), consoante tabela abaixo sequenciada:

BENEFICIÁRIO	CÓD	VLR PAGO (R\$)	IMPUGNAÇÃO <sup>1</sup>		RECURSO <sup>2</sup>	
			VLR (R\$)	FLS	VLR (R\$)	FL
Unimed	04	4.148,9	4.148,92	55 a 66	4.148,97	133 a 144
Unimed	04	<b>450,00<sup>3</sup></b>	-	42	-	146
Santa Casa de Misericórdia	04	586,68	586,68	40	586,68	145
Rosa Laura Altoe	03	<b>700,00<sup>4</sup></b>	200,00	37	200,00	127
Carlos Sandoval Gonçalves	03	100,00	100,00	41	100,00	151
Carlos César Vantil	03	2.460,0	2.460,00	35 a 37	2.460,00	129 a 132
José Cinoto	03	3.800,0	3.800,00	39	3.800,00	152
Benjamim de Freitas Pinheiro	03	800,00	800,00	41	800,00	150
Eduardo L. Franco Zucoloto	03	<b>70,00<sup>5</sup></b>	-	41	-	149
Martha R. Leal Miranda	03	100,00	100,00	42	100,00	148
Sérgio Rogério de Barros Vieira	03	105,00	105,00	42	105,00	147
Albemar Roberts Harrigan	03	180,00	180,00	38	180,00	126
<b>TOTAL.....</b>		<b>13.500,00</b>	<b>12.480,00</b>	-	<b>12.480,00</b>	-

<sup>1</sup> Cópias simples

<sup>2</sup> Cópias autenticadas

<sup>3</sup> R\$ 450,00 referem-se a serviços prestados a Celedi Inácio, não dependente do Recorrente.

<sup>4</sup> R\$ 500,00 referem-se a serviços prestados a Rubens Correia, não dependente do Recorrente.

<sup>5</sup> R\$ 70,00 referem-se a serviço prestado a Antônio Coelho, não dependente do Recorrente.

### Conclusão

Ante o exposto, acolho a preliminar suscitada no recurso voluntário, tratando da documentação apresentada extemporaneamente e, no mérito, dou-lhe parcial provimento, restabelecendo a dedução com despesas médicas no montante de R\$ 12.480,00 (doze mil, quatrocentos e oitenta reais).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz