



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



**Processo nº** 13896.004960/2008-19  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2001-005.312 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 23 de novembro de 2022  
**Recorrente** LUCIANO GRUBBA DA SILVA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

**EMENTA**

DEDUÇÃO. DESPESA COM INSTRUÇÃO. REJEIÇÃO. GLOSA MOTIVADA PELA DESCARACTERIZAÇÃO DO PAGAMENTO COMO DESPESA EDUCACIONAL. CONTRAPRESTAÇÃO PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EDUCAÇÃO. IRRELEVÂNCIA DO TÍTULO. RESTABELECIMENTO DO DIREITO.

O NOMEN IVRIS é irrelevante para classificação jurídica do fato examinado.

A circunstância de a instituição de ensino ter nominado o pagamento à “taxa de expediente e de fornecimento de material de consumo” não retira o direito à dedução, sempre que tal obrigação corresponder à contraprestação necessária pelo serviço de instrução ou educação previsto em lei.

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. INOVAÇÃO DOS CRITÉRIOS DECISÓRIOS DETERMINANTES. IMPOSSIBILIDADE.

Se a autoridade lançadora não exigiu expressamente a apresentação de um tipo singular de documentação para comprovar as despesas médicas efetuadas, ao utilizar palavras genéricas e inespecíficas no termo de intimação, a autoridade revisora está proibida de inovar o quadro fático-jurídico, por ter como imprescindível a apresentação desse documento específico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(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, Honório Albuquerque de Brito (Presidente).

## Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Contra o contribuinte em epígrafe foi lavrada a Notificação de Lançamento relativa ao Imposto de Renda Pessoa Física, ano-calendário 2006, exercício 2007, que lhe exige crédito tributário no montante de R\$ 15.900,42, sendo R\$ 8.238,99 referentes ao imposto de renda pessoa física suplementar, R\$ 6.179,24 à multa de ofício e R\$ 1.482,19 aos juros de mora (calculados até 28/11/2008).

2. No anexo “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” é informado que, regularmente intimado, o contribuinte não atendeu à intimação. Por esse motivo:

2.1 Foi glosado o valor de R\$ 1.516,32 deduzido indevidamente a título de “Dependentes”, por falta de comprovação.

2.2 Foi efetuada a glosa do valor de R\$ 23.204,27, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação.

2.3 Foi glosado o valor de R\$ 1.922,52 deduzido indevidamente a título de “Despesas com Instrução”, por falta de comprovação.

2.4 Confrontando o valor dos Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoa Jurídica declarados com o valor dos rendimentos informados pelas fontes pagadoras em Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), constatou-se omissão de rendimentos sujeitos à tabela progressiva no valor de R\$ 3.316,86:

| Beneficiário – CPF nº | Fonte Pagadora – CNPJ nº | Rendimento Omitido |
|-----------------------|--------------------------|--------------------|
| 161.081.958-60        | 71.584.833/0002-76       | R\$ 3.316,86       |

### DA IMPUGNAÇÃO

3. O contribuinte apresentou a impugnação de fls. 01/02 através da qual alega, **em síntese**, que:

3.1 Todos os documentos solicitados foram apresentados em cópia. O declarante não é revel, não é omisso e atendeu à intimação apresentando todas as informações solicitadas, não cabendo penalidade ou pré-julgamento. Junta novamente todos os documentos anteriormente solicitados.

3.2 Prontamente após o recebimento da notificação, foi à receita e lá lhe explicaram o erro que o contribuinte vem cometendo. Em todas as declarações, anos anteriores e posteriores, foram apresentadas declarações em separado do contribuinte e de sua esposa. Como no passado a sua esposa não tinha rendimentos, a Receita não apontava qualquer erro. Informa o contribuinte que na Declaração de 2007/2008 a devida correção foi efetuada, após o esclarecimento por parte da Receita.

3.2.1 Sob nenhuma circunstância ou hipótese foi omitido o rendimento de sua esposa, já que o rendimento está declarado na sua declaração. Não se trata de má-fé, como fica evidente. Solicita a correção da declaração, de modo que os proventos de sua esposa possam ser somados aos seus e que se cobre o que for devido segundo a lei.

3.3 Conforme Certidão de Casamento apresentada (fls. 11), fica provada a dependência. Solicita o devido cancelamento da glosa.

3.4 As despesas médicas foram efetuadas tanto para o contribuinte como para sua esposa, conforme demonstrativo de fls. 02. Todos os comprovantes das despesas foram

apresentados conforme solicitado na intimação. Todas as despesas foram pagas em espécie, transferência bancária ou cheque, total ou parcialmente.

3.5 Todos os comprovantes de despesas com instrução foram apresentados. Trata-se de despesa com instrução do contribuinte no curso de Direito da UNIP, onde o mesmo é professor.

4. É o relatório.

5. A impugnação é tempestiva e preenche os requisitos formais de admissibilidade. Portanto, dela tomo conhecimento.

Da Omissão de Rendimentos

6. Com relação à omissão de rendimentos da dependente – valor de R\$ 3.316,86 – o próprio impugnante concorda estar correto o lançamento efetuado, se limitando a alegar que não houve má-fé de sua parte, motivo pelo qual solicita a oportunidade de retificar sua declaração.

6.1 De acordo com o que dispõe o artigo 832 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), a retificação solicitada pelo contribuinte não mais é cabível. Vejamos:

*“Art. 832. A autoridade administrativa somente poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício.”*

6.2 A retificação só poderia ser efetuada enquanto não iniciado o processo de lançamento de ofício, de modo que, no presente caso, o contribuinte não pode mais retificar sua declaração. Assim, é de se considerar procedente a omissão de rendimentos apurada pela fiscalização na DIRPF do contribuinte.

Da Dedução de Dependente

7. A Certidão de Casamento juntada às fls. 11 é documento apto a comprovar a relação de dependência, devendo ser restabelecida a dedução que havia sido glosada no valor de R\$ 1.516,32.

Das Despesas Médicas

8. O artigo 8º da Lei nº 9.250 de 26/12/1995, que dispõe sobre a base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos, determina:

*“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:*

*(...)*

*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;”*

**8.1** O artigo 73, § 1º do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999, prevê que:

*“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).”*

**8.2** Conforme se depreende dos dispositivos acima, o contribuinte pode deduzir da base de cálculo do imposto as despesas médicas efetivamente realizadas, sendo que cabe ao beneficiário dos recibos e/ou das deduções provar que realmente efetuou o pagamento no valor constante do comprovante e/ou no valor pleiteado como despesa, bem assim a época em que o serviço foi prestado, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado.

**8.3** Em princípio, admitem-se como provas idôneas de pagamentos, recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Entretanto, existindo dúvida quanto à idoneidade do documento por parte do Fisco, pode este solicitar provas não só da efetividade do pagamento mediante cópia de cheques nominativos e de extratos bancários, mas também da efetividade dos serviços prestados pelos profissionais, através de, por exemplo, laudos médicos. Tal procedimento é endossado por diversos acórdãos do Conselho de Contribuintes, alguns dos quais transcritos a seguir:

*“IRPF – DESPESAS MÉDICAS, ODONTOLÓGICAS E OUTRAS DEDUTÍVEIS – A efetividade do pagamento a título de despesas odontológicas não se comprova com mera exibição de recibo, mormente quando o contribuinte não carregou para os autos qualquer prova adicional da efetiva prestação dos serviços e existem fortes indícios de que os mesmos não foram prestados (Ac. 1º CC 102-44154/2000)*

*IRPF – DESPESAS MÉDICAS – DEDUÇÃO – Inadmissível a dedução de despesas médicas, na declaração de ajuste anual, cujos comprovantes não correspondam a uma efetiva prestação de serviços profissionais, nem comprovado os desembolsos. Tais comprovantes são inaptos a darem suporte à dedução pleiteada. Legítima, portanto, a glosa dos valores correspondentes, por se respaldar em recibo imprestável para o fim a que se propõe (Ac. 1º CC 104-16647/1998)”*

**8.4** Com relação aos recibos emitidos por Vagner B. Ricciardi Jr. (fls. 12 a 15), constata-se que os mesmos não contemplam todas as especificações e indicações exigidas no inciso III do § 2º do art. 8º da Lei nº 9.250/95, eis que não trazem o endereço do profissional emissor. Ademais, constata-se ainda que todos os recibos possuem o mesmo valor – R\$ 666,00 - e foram todos eles emitidos nos dias 15 de cada mês do ano. De se observar que nos meses de janeiro, abril, julho e outubro os dias 15 caíram em finais de semana e nos meses de junho e novembro em feriados nacionais. Mantida a glosa do valor de R\$ 8.000,00.

**8.5** Às fls. 16 a 20 foram juntados nove recibos emitidos pelo fisioterapeuta Igor Bordello Masson. Exceção feita ao recibo emitido no dia 10/09 que possui o valor de R\$ 950,00, todos os demais têm o valor unitário de R\$ 900,00. Todos os recibos emitidos foram datados do dia 10 (entre os meses de janeiro e setembro). De se observar que nos meses de junho e setembro os dias 10 caíram em finais de semana.

**8.5.1** Em sua impugnação o contribuinte alegou que, dos R\$ 8.150,00 supostamente pagos ao referido fisioterapeuta, R\$ 1.150,00 se referem a tratamento de sua esposa, enquanto R\$ 7.000,00 seriam referentes ao seu próprio tratamento. Em análise aos recibos, constata-se que em todos eles é informado apenas que os mesmos se referem a “serviços de fisioterapia” e que o cliente seria o impugnante (Luciano Grubba da Silva). Não é possível saber qual recibo (ou quais) se refere(m) a qual paciente. Também não é informado o nº de sessões a que se refere cada recibo, nem as datas em que elas supostamente ocorreram. Nos recibos não é informado o nº do CREFITO do Sr. Igor,

não sendo, portanto, possível constatar nem mesmo se o referido de fato exerce a fisioterapia como profissão.

**8.5.2** Por fim, em análise aos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, foi possível constatar que, no ano em questão, o Sr. Igor declarou ter recebido de pessoas físicas a importância de R\$ 18.200,00. Desse montante, R\$ 8.150,00, ou quase 45%, teriam sido pagos por um único cliente, o impugnante, o que parece ser pouco provável. Diante do conjunto de evidências e ante a falta de comprovação da efetiva transferência de numerário em favor do pretendo prestador de serviços, é de se manter a glosa efetuada pela fiscalização.

**8.6** As demais despesas médicas declaradas, referentes à Clínica “Feminae Vita Ginecologia e Obstetrícia Ltda” (R\$ 70,00 – fls. 21), ao Dr. Paulo Goloni (R\$ 3.200,00 – fls. 22/23) e ao Plano de Saúde “SulAmérica Seguro Saúde” (R\$ 3.784,27 – fls. 27) foram devidamente comprovadas, devendo ser restabelecida a dedução desses valores que haviam sido glosados.

Das Despesas com Instrução

**9.** Os recibos de “Taxa de Expediente e de Fornecimento de Material” juntados às fls. 24 não são documentos aptos a comprovar a ocorrência de despesas com instrução. Mantida a glosa.

Dos Ajustes

**10.** O “Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido” será assim refeito:

Total dos rendimentos declarados: **R\$ 120.466,72**

Omissão de Rendimentos Apurada: **R\$ 3.316,86**

Total de Deduções Declaradas: **R\$ 27.930,48**

Valores glosados pela fiscalização: **R\$ 26.643,11**

Valores Restabelecidos: **R\$ 8.570,59**

Nova Base de Cálculo Apurada: **R\$ 113.925,62**

Alíquota: **27,5%**

Parcela a deduzir: **R\$ 5.993,73**

Imposto apurado após alterações: **R\$ 25.335,82**

Total de Imposto pago declarado: **R\$ 17.657,66**

Saldo do Imposto a Pagar Apurado Após as Alterações: R\$ 7.678,16

Saldo do Imposto a Pagar Declarado/Calculado: R\$ 1.796,07

**Imposto Suplementar Recalculado: R\$ 5.882,09**

#### **DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

| <b>EX. 2007<br/>AC 2006</b> | <b>EXIGIDO</b> | <b>EXONERADO</b> | <b>MANTIDO</b>   |
|-----------------------------|----------------|------------------|------------------|
| IRPF                        | R\$ 8.238,99   | R\$ 2.356,90     | R\$ 5.882,09 (*) |
| Multa de ofício – 75%       | R\$ 6.179,24   | R\$ 1.767,68     | R\$ 4.411,56     |
|                             |                |                  | R\$ 10.293,65    |

(\*) sobre o imposto mantido haverá ainda a incidência dos juros a serem calculados até a data do pagamento.

#### **CONCLUSÃO**

**11.** Desta forma, em face de todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL da impugnação apresentada, devendo o crédito tributário em questão ser retificado, na forma do voto.

A decisão de primeira instância manteve o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

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

Ano-calendário: 2006

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS.

O direito à dedução das despesas médicas condiciona-se à comprovação da efetividade dos correspondentes pagamentos.

DEDUÇÃO COM DEPENDENTES.

Comprovada a relação de dependência, é de se restabelecer a dedução declarada.

DEDUÇÃO DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO.

Não se considera despesa com instrução o pagamento de taxa de expediente e fornecimento de material.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE DEPENDENTE.

Constatada a omissão de rendimentos auferidos pelo dependente, impõe-se sua tributação, juntamente com os rendimentos auferidos pelo contribuinte titular da declaração de ajuste anual.

Cientificado da decisão de primeira instância em 01/12/2010, o sujeito passivo interpôs, em 23/12/2010, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que

- a) as despesas com instrução estão comprovadas nos autos; e
- b) os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas, pois houve a prestação dos serviços e o efetivo pagamento.

É o relatório.

## Voto

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

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

As questões de fundo devolvidas ao conhecimento deste Colegiado consistem em decidir-se se (a) o pagamento de “taxa de expediente e de fornecimento de material de consumo” subsume-se ao conceito de “despesa com instrução”, de modo a assegurar o direito à dedução, e se (b) o sujeito passivo comprovou o pagamento das despesas médicas cuja dedução é pleiteada.

Em relação à despesa com instrução, dispõe o texto legal aplicável:

### DECRETO 3.000/1999

Art. 81. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual de um mil e setecentos reais (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "b").

§ 1º O limite previsto neste artigo corresponderá ao valor de um mil e setecentos reais, multiplicado pelo número de pessoas com quem foram efetivamente realizadas as despesas, vedada a transferência do excesso individual para outra pessoa (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "b").

§ 2º Não serão dedutíveis as despesas com educação de menor pobre que o contribuinte apenas educado (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, inciso IV).

§ 3º As despesas de educação 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, observados os limites previstos neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).

§ 4º Poderão ser deduzidos como despesa com educação os pagamentos efetuados a creches (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 7º).

Nos termos da legislação de regência, “pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação [...]” compreende a contraprestação pelos serviços necessários à obtenção dos requisitos, ainda que parciais, à graduação do indivíduo, segundo os parâmetros estabelecidos pela Lei de Diretrizes e Bases da Educação e pela regulamentação dos órgãos competentes, como o Ministério da Educação e os Conselhos de Profissões Regulamentadas.

Normalmente, o uso comum da linguagem atribui a essa contraprestação o nome de “mensalidade”, mas nada impede a adoção de outra nomenclatura, como o emprego da palavra “taxa”. Essa escolha de rótulo é irrelevante, pois o critério decisório determinante do direito à dedução é a circunstância de o pagamento ser a contraprestação pelos serviços educacionais.

Já o custeio de serviços ancilares ao ensino não são dedutíveis, como, e.g., uma contraprestação específica para o fornecimento de uma certidão.

Se a instituição de ensino compõe o valor da contraprestação com a adição de custos, essa circunstância será irrelevante, desde que a cobrança continue a ocorrer em razão dos serviços de ensino. É o que ocorre se, no preço da mensalidade, a escola inclui o valor do material didático, de uso obrigatório e condicionado ao estudante.

No caso em exame, o sujeito passivo afirma estar exonerado do pagamento de “mensalidade”, por ser professor da instituição de ensino. Porém, ainda assim, ele diz-se obrigado a pagar algum valor para poder frequentar as aulas, e que tal valor fora-lhe cobrado a título dessa “taxa de expediente e de fornecimento de material de consumo”.

Apesar do título, se a “taxa de expediente e de fornecimento de material de consumo” foi exigida do sujeito passivo para a prestação do serviço de educação, trata-se de condição necessária, e, portanto, parte do custeio dedutível para fins de IRPF.

Assim, a dedução pleiteada deve ser restabelecida.

Passa-se ao exame das deduções com despesas médicas.

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 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).

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na esfera administrativa (Decreto-Lei nº 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 nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 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 hospitais, 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

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).

Sobre a necessidade de comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas, na hipótese de adimplemento em espécie, em que pese meu entendimento pessoal, no sentido de que a rejeição dos recibos deve ser expressamente motivada e fundamentada, de modo a inexistir permissão legal para que a autoridade fiscal exija discricionariamente e logo de início prova legitimada por terceiros acerca da efetiva transferência de valores, reconheço que, no âmbito desta Primeira Turma Extraordinária da Segunda Seção do CARF, a compreensão sobre o tema é diversa (cf., e.g., os Processos 19647.001463/2008-87, 17437.720120/2012-41 e 15504.720043/2012-53).

Por observância do Princípio do Colegiado, registro minha posição pessoal, mas adiro à orientação firmada.

Desse modo, se a **autoridade lançadora** exigiu prova do efetivo pagamento de despesa médica (por ocasião de intimação expressa no curso do lançamento), supostamente realizada em dinheiro, deve-se comprovar a disponibilidade do numerário em data coincidente ou próxima ao desembolso.

Segundo entendimento desta c. Turma Extraordinária, essa comprovação deve ser feita com a apresentação de extratos (suporte) e com a correlação entre os respectivos saques e datas de pagamento (argumentação sintética).

No caso em exame, o sujeito passivo fora intimado a comprovar os pagamentos com a seguinte expressão (fls. 11):

- Comprovantes originais e cópias das despesas médicas

Como os termos da intimação foram genéricos e inespecíficos, e tais inexatidão e vacuidade foram transportadas para a motivação e para a fundamentação do lançamento, o órgão revisor não poderia ter inovado os critérios decisórios determinantes, para exigir comprovação

por meios singulares, especialmente a produção de registro atestado por terceiro, instituição financeira responsável pela transferência de numerário ou de recursos.

Desse modo, as deduções com despesas médicas pleiteadas devem ser restabelecidas.

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e DOU-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino