



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



**Processo nº** 13936.000158/2007-55  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2001-005.407 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 19 de dezembro de 2022  
**Recorrente** MARTIN THOMAZ LENZ  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2004

**EMENTA**

DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. REJEIÇÃO. GLOSA MOTIVADA PELA FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO. DESCONSIDERAÇÃO DOS RECIBOS EMITIDOS PELOS PRESTADORES DE SERVIÇO. REDUÇÃO DOS MEIOS PROBATÓRIOS À CERTIFICAÇÃO DA TRANSFERÊNCIA OU DA DISPONIBILIDADE DE VALORES POR INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. INTIMAÇÃO PRÉVIA, ESPECÍFICA E PRECISA. VALIDADE. MANUTENÇÃO.

A orientação firmada por esta Turma Extraordinária entende ser válida a glosa das deduções a título de despesa médica, na hipótese de o passivo deixar de apresentar documentação emitida por instituição financeira responsável pela operação de transferência de valores, ou pelo fornecimento de dinheiro em espécie na proximidade da data de vencimento da obrigação, se houve intimação prévia e expressa para tanto.

DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. GLOSA. COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO E DOS DEMAIS REQUISITOS ATÉ ENTÃO AUSENTES NOS TERMOS DA MOTIVAÇÃO AO LANÇAMENTO. RESTABELECIMENTO.

Restabelece-se as deduções pleiteadas, à razão dos requisitos cujo atendimento foi posteriormente comprovado, e até então estavam ausentes, de acordo com a motivação ao lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para restabelecer as despesas indicadas, vencido o Conselheiro Marcelo Rocha Paura, que lhe negou 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

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:

Por meio da Notificação de Lançamento de fls.09 exige-se do contribuinte o montante de R\$5.055,88 de Imposto de Renda Pessoa Física Suplementar, R\$3.791,91 de Multa de Ofício e R\$2.421,26 de Juros de Mora (calculados até 29/06/2007).

Diz a Fiscalização (fls.10):

*Dedução Indevida de Despesas Médicas*

*Glosa do valor de R\$18.385,01, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação ou por falta de previsão legal para dedução.*

...

*Complementação da Descrição dos Fatos*

*O contribuinte foi intimado em duas oportunidades (intimações de 22/04/2007 e 11/05/2007), mas não fez a devida comprovação dos valores abaixo discriminados:*

*Valor de R\$1800 – ROSANE DO ROCIO CHARELO (CPF 740.556.909-91): Não comprovou o nome do paciente e o efetivo pagamento.*

*Valor de R\$900 – MARIA CÉLIA BARBOSA FABRÍCIO DE MELO (CPF 729.279.099-20): Não comprovou o nome do paciente e o efetivo pagamento.*

*Valor de R\$536,95 – HOMOCENTRO LAB DE DOSAGENS HORM E ANAL CLIN S/C LTDA (CNPJ 80.563.844/0001-80): Não comprovou o nome do paciente e o efetivo pagamento.*

*Valor de R\$275 – CETAC CENTRO DE TOMOGRAFIA COMPUTADORIZADA LTDA (CNPJ 77.538.288/0001-87): Não comprovou o nome do paciente.*

*Valor de R\$6965,79 – LAR LAPEANO DE SAÚDE LTDA (cnpj 75.189.597/0001-63): Não comprovou o nome do paciente e o efetivo pagamento.*

*Valor de R\$120 – PATOLOGIA HUMANA DIAGNOSTICO E PESQUISA S/C LTDA (CNPJ 00.600.041/0001-19): Não comprovou o nome do paciente.*

*Valor de R\$140 – CENTRO DE NEUROCIÊNCIA S/C LTDA (CNPJ 40.398.943/0001-39): Não comprovou o nome do paciente.*

*Valor de R\$285 – PROFISIO ASSISTÊNCIA FISIOTERÁPICA LTDA (CNPJ 01.580.876/0001-17): Não apresentou o comprovante.*

*Valor de R\$6732,27 – INSTITUTO DE NEUROLOGIA DE CURITIBA S/C LTDA (CNPJ 00.942.063/0001-67): Não comprovou o nome do paciente.*

*Valor de R\$630 – CUIDADOS INTENSIVOS DE CURITIBA SC LTDA (CNPJ 01.845.669/0001-47): Não comprovou o nome do paciente e o efetivo pagamento.*

Cientificado, o contribuinte ingressou com defesa tempestiva onde, em síntese, alega o seguinte:

Que apresenta cópia da Certidão de Casamento.

Sobre os comprovantes de pagamentos;

1 – Dra. Rosane do Rocio Charelo – médica anestesista – um dos médicos que retirou um tumor da cabeça, no Instituto de Neurologia de Curitiba Ltda em 20/11/2003. Pagamento de R\$1.800,00 se comprova através do recibo encaminhado à Delegacia.

2 – Dra Maria Célia Barbosa Fabrício de Melo – médica anestesista – um dos médicos responsáveis pela cirurgia de retirada de tumor da cabeça em 20/11/2003 no Instituto de Neurologia de Curitiba Ltda. O pagamento de R\$900,00 se comprova através do recibo encaminhado à Delegacia.

O pagamento foi feito por meio do cheque 688, da conta 7111-0 no total de R\$2.700,00, que será devidamente comprovado quando recebermos do Banco do Brasil SA a cópia do extrato e do cheque.

3 – Homocentro Lab. De Dosagens Hormonal e Análises Clínicas Ltda – este laboratório foi responsável pelos exames após a cirurgia realizada no dia 20/11/2003. O pagamento foi feito por meio do cheque 689, do Banco do Brasil SA, da Agência 1348-X, conta corrente 7.111-0, que será comprovado quando recebermos do Banco do Brasil a cópia do extrato e do cheque.

4 – Lar Lapeano de Saúde Ltda – solicitou cópia do extrato da conta corrente 7.111-0 do Banco do Brasil SA para verificar o pagamento dessa despesa com saúde. Será informado quando receber os documentos do Banco.

5 – Cuidados Intensivos de Curitiba Ltda – solicitou cópia do extrato da conta corrente 7.111-0 do Banco do Brasil SA para verificar o pagamento dessa despesa e será informado quando receber do Banco os documentos.

Comprovação do paciente

Gastos de saúde:

Os gastos das seqüências 1,2,3,4,6,7,8,9,10 – foram realizados pelo declarante Martin Thomas Lenz, que em 20/11/2003 se submeteu a cirurgia para retirar tumor da cabeça junto ao Instituto de Neurologia de Curitiba Ltda, conforme documentos enviados à Delegacia.

Seqüência 5 – foram gastos do declarante Martin Thomas Lenz (Notas Fiscais 27730 e 28766) e parte pelo cônjuge Lucia Bett Lenz (Nota Fiscal 28767).

Diz que é muito difícil conseguir uma declaração desses profissionais em 5 dias úteis pois reside em Bituruna Pr. e a cirurgia foi realizada em Curitiba e nem sequer sabe se os profissionais ainda trabalham em tal Instituto.

Sendo insuficientes essas informações precisaria de mais tempo para entrar em contato com o Instituto e requerer uma declaração dos profissionais.

Comprovação dos documentos

Seqüência 10 – documentos do Instituto de Neurologia de Curitiba Ltda – diz que apresentou cópia autenticada da Nota Fiscal 0099 de 27/11/2003 que se refere a despesas com a cirurgia realizada em 20/11/2003. Remete novamente para apreciação.

Seqüência 11 – Cuidados Intensivos Curitiba Ltda – possui o recibo 007 de 27/11/2003 que se refere a honorários médicos intensivista, cuja comprovação só poderá verificar quando recebeu cópia do extrato do Banco do Brasil SA e verificar como foi feito o pagamento.

Diz que solicitou ao Banco do Brasil SA cópia do extrato bancário da conta 7.111-0 (cópias da solicitação em anexo) para verificar os pagamentos realizados através de cheques. Que muitas vezes faz o pagamento em dinheiro e não se preocupa em manter uma contabilidade das finanças pessoais.

Afirma que quando receber as cópias dos cheques enviará para complementação das informações solicitadas.

É o relatório.

Verificando a impugnação e os documentos juntados aos autos conclui-se que:

1 – o contribuinte apresenta às fls. 17 um documento denominado Descrição de Cirurgia do Instituto de Neurologia de Curitiba, assinado pelos médicos Ricardo Kamina e José Maria Garcia Alferez datado de 24/11/2003 que especifica a cirurgia realizada como *Uretrotomia Interna + remoção trans...(ilegível) de próstata*. Em seguida vem a descrição da cirurgia.

Apresenta às fls. 18 outro documento datado de 20/11/2003, assinado pelo médico Ricardo Kamina, também do Instituto de Neurologia de Curitiba, informando a cirurgia realizada como *drenagem de hematoma (?... escrita ilegível)*, com diagnóstico pós-operatório, e abaixo consta a descrição da cirurgia.

Os dois documentos estão autenticados.

A seguir apresenta um recibo de honorários de anestesista da Dra. Márcia Célia F de Mello, no valor de R\$900,00, datado de 27/11/2003 e um recibo da Dra Rosane do Rocio Charello, datado de 21/11/2003, no valor de R\$1.800,00. A soma dos dois recibos resulta em R\$2.700,00.

Junta cópia do pedido formalizado junto ao Banco do Brasil datado de 25/05/2007 referente a reprodução de documento cheques compensados, tendo como titular Martin Thomas Lenz, no valor de R\$2.700,00 e às fls. 21 a cópia de um cheque no valor de R\$2.700,00 nominal à Rosane Charelo, datado de 27/11/2003. Tal cheque cruzado encontra-se carimbado por um banco, possivelmente pelo Banco ABN (o carimbo está ilegível).

O contribuinte em sua impugnação informa que o pagamento foi efetuado às citadas médicas.

Em face do exposto, considero como demonstrada a despesa médica no valor de R\$2.700,00.

2 – Despesa com Homocentro Laboratório de Dosagens Hormonais e Análises Clínicas. O contribuinte apresenta Nota Fiscal de fls. 23, onde consta exames laboratoriais no valor de R\$536,95, datado de 27/11/03. Dado as circunstâncias acima relatadas e comprovadas, com base no art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda considero como demonstrada a despesa no valor de R\$536,95.

Diz o art. 80:

*Art. 80 – Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias.*

O pagamento acima também está comprovado com o pedido efetuado junto ao Banco do Brasil, tendo como titular Martin Thomas Lenz, no valor de 536,95 e a cópia do cheque de fls. 25, cruzado e carimbado por banco, porém o carimbo está ilegível.

3 – Despesa de R\$275,00 com o CETAC – Centro de Tomografia Computadorizada S/C Ltda. Não é possível acatar essa despesa porque não se trata de Nota Fiscal e sim de um recibo fornecido por uma pessoa jurídica e além disso não há a comprovação do pagamento, conforme consta nos itens anteriores.

4 - Também não é possível acatar as despesas de R\$3.436,12 com a Lapinha – Lar Lapeano de Saúde Ltda, pois não há comprovação nos autos de que o estabelecimento se trate de um hospital, conforme preceitua o art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda, acima transcrito. Tal documento não especifica o tipo de tratamento ou as

consultas efetuadas. Somando-se a isso, não é possível também abater despesas com diárias e telefone, conforme consta no documento.

5 – Da mesma forma, não é possível acatar as despesas dos documentos juntados às fls. 33 a 36 da mesma empresa acima citada – Lar Lapeano de Saúde - referente a Martin Thomas Lenz no valor de R\$1.734,79 e Lucia Lenz no valor de R\$1.799,79, onde não há especificação de tratamento ou da consulta e ainda constam valores referente a diárias e telefones. Além disso, os recibos apresentados são assinados por Contador.

6 – Em face das circunstâncias relatadas no item 1 deste voto, aceita-se como comprovada a despesa referente à Nota Fiscal de fls. 43, no valor de R\$120,00, emitida por Patologia Humana Diagnóstico e Pesquisa S/C Ltda referente a biopsia que se trata de um exame laboratorial, autorizado pelo art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda.

7 – Da mesma forma, aceita-se como comprovada a despesa da Nota Fiscal de fls. 44, no valor de R\$140,00 efetuada com o Centro de Neurociência S/C Ltda, que discrimina o exame como ECG.

8 – Não é possível acatar as despesas do recibo de fls. 45, no valor de R\$285,00 pois se trata de uma pessoa jurídica e nele não consta o ano e nem especifica do que se trata.

9 – Também não é possível aceitar a Nota Fiscal de fls. 46, no valor de R\$6.732,27, do Instituto de Neurologia de Curitiba Ltda pois não traz de forma clara a discriminação dos serviços e apenas registra como banco de sangue, material, medicamento, outros e taxas/diárias. Essa despesa não se enquadra naquelas previstas pelo art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda.

10 – Não é possível acatar as despesas do recibo de fls. 47, no valor de R\$630,00, da empresa Cuidados Intensivos de Curitiba Ltda, pois não especifica o tratamento efetuado e não consta o nome de quem recebeu tal valor nem do médico que recebeu os honorários.

Assim sendo, consideramos como despesas médicas comprovadas o valor de R\$3.496,95. Permanece a glosa do valor de R\$14.888,06.

Destarte, alteramos o lançamento conforme planilha abaixo:

<b>DEMONSTRATIVO DOS VALORES DEFINIDOS NO JULGAMENTO</b>			
<b>EXERCÍCIO</b>	<b>2004</b>		
<b>LINHAS DA DECLARAÇÃO</b>	<b>VALORES DECLARADOS</b>	<b>VALORES ALTERADOS NO LANÇAMENTO</b>	<b>VALORES DEFINIDOS NO JULGAMENTO</b>
Rend. Trib. Rec. Pessoa Jurídica	8.574,00	162.305,99	162.305,99
Rend. Trib. Rec. Pessoas Físicas			
Rend. Trib. Rec. do Exterior			
Rend. Trib. Atividade Rural	153.731,99		
<b>TOTAL DOS RENDIMENTOS (A)</b>	<b>162.305,99</b>	<b>162.305,99</b>	<b>162.305,99</b>
<b>DESCONTO SIMPLIFICADO</b>			
Contribuição Prev. Oficial			
Contr. Prev. Privada / FAPI			
Dependentes	1.272,00	1.272,00	1.272,00
Despesas com Instrução			
Despesas Médicas	23.509,31	5.124,30	8.621,25
Pensão Alimentícia			
Livro Caixa			
<b>Total Deduções / Desconto Simplificado( B)</b>	<b>24.781,31</b>	<b>6.396,30</b>	<b>9.893,25</b>
BASE DE CÁLCULO (A - B)	137.524,68	<b>155.909,69</b>	152.412,74
Imposto Calculado ( C )	32.742,39	37.798,26	36.836,60

Dedução de Incentivo (D)			0,00
<b>IMPOSTO DEVIDO ( C - D)</b>	<b>32.742,39</b>	<b>37.798,26</b>	<b>36.836,60</b>
Imposto de Renda Retido na Fonte (E)			
Carnê Leão (F)			
Imposto Complementar (G)			
Saldo do Imposto declarado		32.742,38	32.742,38
Imposto pago no Exterior (H)			
Carnê Leão e Imposto Complementar ( I )			
<b>TOTAL IMPOSTO (E + F + G + H + I)</b>	<b>0,00</b>	<b>32.742,38</b>	<b>32.742,38</b>
<b>IMPOSTO A RESTITUIR</b>			
<b>SALDO DO IR A PAGAR</b>	<b>32.742,39</b>	<b>5.055,88</b>	<b>4.094,22</b>

Diante do exposto, voto pela procedência em parte da impugnação, alterando a glosa de despesas médicas de R\$18.385,01 para R\$14.888,06, excluindo do Imposto de Renda Pessoa Física Suplementar a importância de 961,66, restando a importância de R\$4.094,22 mais multa de ofício e juros de mora.

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

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

Exercício: 2004

DESPESAS MÉDICAS. PAGAMENTO E EFETIVO SERVIÇO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, podendo ser exigida a demonstração do pagamento e da efetiva prestação dos serviços.

DESPESAS MÉDICAS. PROVA.

Havendo comprovação efetiva das despesas médicas, serão elas dedutíveis. Os recibos que não preenchem os requisitos da lei fiscal não se prestam como comprovantes das despesas para efeito de dedução na Declaração de Ajuste Anual.

Cientificado da decisão de primeira instância em 22/12/2009, o sujeito passivo interpôs, em 21/01/2010, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) as despesas declaradas possuem natureza de serviço médico e são dedutíveis;
- 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;
- c) as despesas médicas estão comprovadas nos autos, identificando o beneficiário dos serviços prestados; e que
- d) as despesas médicas estão comprovadas nos autos, com o detalhamento dos serviços prestados.

É o relatório.

Fl. 7 do Acórdão n.º 2001-005.407 - 2ª Seju/1ª Turma Extraordinária  
Processo nº 13936.000158/2007-55

## 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.

A questão de fundo devolvida ao conhecimento deste Colegiado consiste em decidir-se se o sujeito passivo comprovou o pagamento das despesas médicas cuja dedução é pleiteada.

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, acrescemos 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 hospitalares, 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 indício de falsidade ou outros fatos capazes de macular a idoneidade de aludidos documentos declinados e justificados pela fiscalização, é capaz de comprovar a efetividade e os pagamentos dos serviços médicos realizados, para efeito de dedução do imposto de renda pessoa física Recurso 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 poderdever 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 órgão de origem manteve parcialmente as glosas das deduções pleiteadas, segundo a seguinte matriz sintética de fundamentação:

Beneficiário	Fundamentação
<b>CETAC Centro de Tomografia Computadorizada Ltda.</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Emissão de recibo, ao invés de nota fiscal;</li> <li>b) Ausência de comprovação do pagamento.</li> </ul>
<b>Lar Lapeano de Saúde Ltda</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Emissor não é hospital;</li> <li>b) Ausência de indicação do tratamento médico;</li> <li>c) Despesas indedutíveis (e.g., telefone e diária)</li> <li>d) Documento assinado por pessoa incompetente (contador).</li> </ul>
<b>Profissio Assistência Fisioterápica Ltda</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Ausência de comprovação do efetivo pagamento.</li> </ul>
<b>Neurologia de Curitiba S/C Ltda</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Serviços prestados são indedutíveis (e.g., banco de sangue).</li> </ul>
<b>Cuidados Intensivos de Curitiba Ltda</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Ausência de indicação do tratamento e do médico destinatário dos honorários.</li> </ul>

A glosa referente ao **CETAC - Centro de Tomografia Computadorizada Ltda** deve ser **mantida**, não em razão de haver emissão de recibo ao invés de nota fiscal (diante da inexistente de norma federal nesse sentido), mas em razão da ausência de comprovação do pagamento, entendida como o registro, por instituição bancária, da operação de transferência de disponibilidade monetária ou da disponibilização de dinheiro em espécie.

Novamente ressaltando meu ponto de vista pessoal, reconheço que a orientação firmada por esta Turma Extraordinária entende ser válida a glosa das deduções a título de despesa médica, na hipótese de o passivo deixar de apresentar documentação emitida por instituição financeira responsável pela operação de transferência de valores, ou pelo fornecimento de dinheiro em espécie na proximidade da data de vencimento da obrigação, se houve intimação prévia e expressa para tanto.

A dedução referente ao pagamento destinado ao **Lar Lapeano de Saúde Ltda** deve ser **restabelecida**, porquanto (a) o prestador tem por CNAEs atividades relativas a serviços

à saúde (86.30-5-03, 86.30-5-01, e.g.), (b) as despesas estão discriminadas (e.g., consultas e serviços clínicos, tratamento médico e fisioterápico, e.g., - fls. 45), (c) o sujeito afirma que a despesa indedutível com telefonia nem sequer foi declarada, e a despesa com “diária” refere-se à internação, o que é coerente, (d) a circunstância de o documento ser assinado por contador não o invalida, na medida em que inexistente proibição legal para tanto, e as regras empresariais e cíveis referentes ao mandato permitem esse tipo de representação.

A glosa referente a **Profissio Assistência Fisioterápica Ltda** deve ser **mantida**, pois não houve a comprovação da transferência da disponibilidade econômica, e também não da disponibilidade de dinheiro em espécie.

A dedução referente a **Neurologia de Curitiba S/C Ltda** deve ser **restabelecida**, pois os serviços prestados (banco de sangue, material, medicamento e.g.) são imprescindíveis ao procedimento cirúrgico ao qual o sujeito passivo se submeteu.

A glosa referente a **Cuidados Intensivos de Curitiba Ltda** deve ser **mantida**, em virtude da ausência de comprovação da transferência da disponibilidade econômica, e também não da disponibilidade de dinheiro em espécie.

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, tão-somente para restabelecer as deduções expressamente indicadas ao longo da fundamentação do voto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino