



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



**Processo nº** 15504.012438/2010-17  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2001-004.902 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 16 de dezembro de 2021  
**Recorrente** LUISA HORTENCIA VIANA MENDONÇA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DILIGÊNCIA. PROVA TESTEMUNHAL. PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

A comprovação da efetiva transferência de recursos financeiros (“pagamento”) a título de despesas médicas dá-se primordialmente em produção documental, cujo acesso a recorrente não provou ser impossível, nem desproporcionalmente oneroso ou sacrificante. Quando desnecessárias ou ineficientes, as diligências não devem ser deferidas.

DESPESAS MÉDICAS. GLOSA. EFETIVO PAGAMENTO. AUSÊNCIA DA PROVA. CRITÉRIO SURGIDO ORIGINALMENTE POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DA IMPUGNAÇÃO. OMISSÃO NO LANÇAMENTO. INVALIDADE.

Por ocasião do julgamento da impugnação, não é possível confirmar o lançamento com base na falta de comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas, diante da insuficiência dos recibos, se essa comprovação não foi conspícua, expressa nem claramente solicitada ao sujeito passivo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO AUTÔNOMAS. MANUTENÇÃO DO ACORDÃO-RECORRIDO.

O lançamento possui fundamentação autônoma, suficiente por si, para manter-se válido, consistente na circunstância de os recibos serem inidôneos ou insuficientes para comprovar o efetivo pagamento das despesas médicas, na medida em que antedatados.

Persistente critério determinante autônomo ao lançamento, não infirmado, o acórdão-recorrido não deve ser reformado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar 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, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto de acórdão prolatado pela 7ª Turma da DRJ/BHE (02-46.264 – fls. 76-81), que julgou improcedente impugnação e manteve a constituição de crédito tributário decorrente da rejeição (“glosa”) de deduções pleiteadas a título de despesas médicas.

Referido acórdão foi assim ementado:

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

Exercício: 2009

DESPESAS MÉDICAS. GLOSA. EFETIVO PAGAMENTO. AUSÊNCIA DA PROVA.

Mantém-se a glosa de dedução a título de despesas médicas quando o sujeito passivo é intimado a comprovar a efetividade dos correspondentes desembolsos e deixa de apresentar documentos aptos a fazê-lo.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

Indefere-se o pedido de perícia quando for desnecessário à solução da lide e quando não se observam os requisitos exigidos na legislação.

PROVA TESTEMUNHAL

Não há previsão no Decreto nº 70.235/72 que autorize a realização da oitiva de testemunhas.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. VALOR INFORMADO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. ERRO NA SELEÇÃO DA FICHA DE RENDIMENTOS.

Comprovado que o atuado informou na Declaração de Ajuste Anual os rendimentos tidos como omitidos, equivocando-se apenas quanto à seleção da ficha de rendimentos da fonte pagadora, os mesmos devem ser excluídos do demonstrativo de apuração do imposto devido.

Para boa compreensão do quadro fático-jurídico, transcrevo os seguintes trechos do acórdão-recorrido:

Contra a contribuinte acima identificada foi lavrada a Notificação de Lançamento nº 2009/853123885307499, expedida em 14/6/2010, referente a imposto sobre a renda de pessoa física, exercício 2009, ano-calendário 2008, código 2904, formalizando a exigência no valor total de R\$5.476,44, com juros de mora calculados até 30/6/2010, fls. 34 a 39.

O lançamento decorreu da apuração das seguintes infrações:

a) Omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, no valor de R\$4.069,31, informados na Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias – Dimob, pois, segundo a autoridade lançadora, tributa-se o valor líquido recebido de aluguel.

b) Dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$13.760,00, pois, segundo a autoridade lançadora, o valor foi comprovado de forma consolidada, o que não é usual, normal e aceitável na natureza dos dispêndios.

Registra, ainda, que os valores são passíveis de antecipação de impostos e não podem ser lançados englobadamente.

Cientificada da notificação em 24/6/2010, fls. 43, a contribuinte apresentou impugnação em 16/7/2010, fls. 2 a 5, contestando o lançamento.

Alega que não omitiu o rendimento recebido de aluguel, pois defende que lançou em sua declaração o valor bruto recebido a título de aluguel, incorporando-o ao montante de todos os rendimentos tributáveis.

Anexa nos autos os extratos bancários do referido exercício, fls. 7 a 33, documento onde constam retiradas bancárias compatíveis com a efetividade de seus gastos.

Esclarece que a dedução observou as orientações contidas no Manual de Preenchimento do Imposto de Renda.

Afirma que os recibos médicos contêm os elementos exigidos na legislação tributária e não podem ser desconsiderados pelo fisco.

Requer, caso se entenda necessária, a realização de perícia e a oitiva dos profissionais de saúde, tendo em vista o princípio da verdade real.

Por fim, pleiteou a restituição do valor apurado na declaração de rendimentos, com a incidência da atualização de direito.

O processo foi baixado em diligência para que os documentos que compõem o dossiê de fiscalização fossem juntados nos autos, fls. 53.

A diligência foi atendida, anexando-se nos autos os documentos de fls. 55 a 73.

Conheço da impugnação apresentada pela contribuinte por ser tempestiva e atender aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72.

Os pontos de discordância apontados na impugnação serão analisados em tópicos a fim de facilitar o entendimento exposto no voto.

#### **Despesas médicas. Glosa. Efetivo pagamento.**

A Lei nº 9.250/95, artigo 8º, II, “a”, §§ 2º e 3º, permitiu que na Declaração de Ajuste Anual pudessem ser deduzidos, a fim de se encontrar a base de cálculo do imposto sobre a renda, os pagamentos feitos, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, restringindo-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativos ao seu tratamento e ao de seus dependentes.

A dedução fica condicionada a que os pagamentos sejam especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e CPF ou CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento, não se aplicando às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro.

O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, dispôs no *caput* do artigo 73 que todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844/43, artigo 11, §3º).

*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).*

[...]Desse modo, por previsão legal, o ônus da prova quanto ao direito às deduções pleiteadas deslocou-se para a contribuinte.

Não assiste razão à atuada quando alega que o lançamento está fundamentado na desconsideração dos recibos apresentados, pois se amparou no fato principal de ausência de comprovação do efetivo pagamento das referidas despesas.

Inexistente a prova do efetivo pagamento, os recibos emitidos pelos prestadores de serviços não são suficientes para a fruição da dedução prevista na legislação tributária.

Os recibos juntados nos autos provam a declaração do fato invocado, mas não o fato em si, pois a presunção da veracidade, como estatui o artigo 219 do Código Civil Brasileiro, opera-se em relação às pessoas envolvidas, mas não alcança terceiros.

*Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.*

A alegação de que os pagamentos foram realizados por meio de moeda em espécie também não socorre a contribuinte, eis que este não é o meio usual adotado pelas pessoas, principalmente quando os valores envolvidos são representativos e quando se constata que a atuada mantinha conta corrente ativa em instituição financeira e emitida diversos cheques para o pagamento de suas despesas. Vide, por amostragem, cheques compensados em 10/1/2008, fls. 7; 25/2/2008, fls. 9; 6/3/2008, fls. 11; 1/4/2008, fls. 13.

A atuada juntou nos autos cópias dos extratos bancários sem se preocupar em assinalar os saques que teriam sido efetuados para o pagamento dos prestadores de serviços. Se a interessada não cuidou de vincular as despesas médicas às movimentações bancárias presentes nos extratos bancários, não cabe a esta autoridade julgadora inferir tal procedimento, pois, aqui, o ônus da prova pertence à atuada.

A existência de recibos médicos emitidos em dezembro/2008 para abranger serviços prestados durante todos os meses do referido ano, fls. 58 a 61, reforça a tese da necessidade de comprovação, por parte da atuada, do efetivo pagamento da despesa realizada.

Ante as considerações expostas, bem como no fato de que na apreciação da prova a autoridade julgadora formará livremente sua convicção (Decreto nº 70.235/72, artigo 29), entendo que devem ser mantidas as glosas apuradas pela autoridade lançadora.

#### **Perícia. Indeferimento.**

No que se refere ao pedido de prova pericial, o julgador, em decorrência do princípio da oficialidade, tem o poder de comando do processo, podendo determinar, de ofício ou a requerimento da impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando as entender necessárias, e indeferir as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, nos moldes do artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1.972.

*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)*

[...]A perícia será deferida quando for necessária à solução da lide, assim entendida aquela que influencie a decisão a ser proferida.

No processo em debate, não há necessidade de perícia, pois o cerne da questão se refere, tão-somente, na comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas realizadas.

Ademais, deve-se considerar que o pedido de perícia solicitado na impugnação não atendeu à regra disposta no inciso IV do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1.972, pois a contribuinte não formulou os quesitos referentes aos exames desejados, bem como deixou de indicar o nome, endereço e a qualificação profissional do seu perito.

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*(...)IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos*

*exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifei)*

Isto posto, indefiro o pedido de perícia requerido pela autuada.

#### **Prova testemunhal.**

Quanto à solicitação de oitiva dos profissionais de saúde, não há regra no Decreto nº 70.235/72 que autorize sua admissão.

No processo administrativo tributário, por sua feição peculiar, predominam a prova documental, a prova pericial e a prova indiciária, não se utilizando, senão acidentalmente, a prova testemunhal e a inspeção ocular da autoridade julgadora.

Há de se ressaltar, ademais, que os elementos trazidos aos autos pela impugnante foram suficientes para a formação do livre convencimento desta autoridade julgadora, consoante fundamentos já expostos no voto.

Desse modo, além de ser reduzido o valor probante da prova testemunhal no processo administrativo fiscal e não demonstrada a necessidade ou conveniência da realização de diligência para oitiva de testemunhas, deve ser indeferido tal pedido.

#### **Rendimento recebido de aluguel. Dimob.**

Na Dimob que se encontra armazenada no banco de dados da administração tributária, consta a informação de que a autuada foi beneficiada com o recebimento de aluguel proveniente de Afrânio Eustáquio Coelho Ferreira, CPF nº 110.429.156-87, no valor bruto de R\$4.521,46 e valor líquido de R\$4.069,31, fls. 75.

Na Declaração de Ajuste Anual entregue pela autuada, revisada pela autoridade lançadora, foi inserida na ficha “Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoas Jurídicas pelo Titular” o rendimento auferido pela autuada perante a fonte pagadora Afrânio Eustáquio Coelho Ferreira, no valor de R\$4.521,46, fls. 45.

Conclui-se, portanto, que a autuada já havia informado na Declaração de Ajuste Anual os rendimentos que auferiu perante pessoa física, equivocando-se, contudo, ao indicá-lo na ficha rendimentos provenientes de pessoa jurídica.

Em razão do argumento contido no parágrafo anterior, entendo que deve ser desfeita a omissão de rendimentos apurada pela autoridade lançadora.

**Demonstrativo de apuração do imposto** Diante de todo o exposto, deve ser refeito o demonstrativo de apuração do imposto, conforme tabela 1:

Tabela 1 – Demonstrativo de apuração do imposto **Exercício-2009** Total de rendimentos tributáveis declarados-102.574,89 Omissão de rendimentos apurada-4.069,31 Omissão de rendimentos desfeita pela autoridade julgadora-4.069,31 Total das deduções declaradas-24.218,60 Glosa de deduções indevidas-13.760,00 Base de cálculo apurada após alterações-92.116,29 Imposto apurado após alterações-18.746,04 Total de imposto pago declarado-16.908,22 **Imposto suplementar-1.837,82 Conclusão** Voto por indeferir os pedidos de perícia e de prova testemunhal e por julgar a impugnação procedente em parte e manter em parte o crédito tributário, no valor de R\$1.837,82, a ser acrescido de multa de ofício e de juros de mora, nos termos da legislação tributária.

Ciente do acórdão da DRJ em 29/07/2013, o sujeito passivo, em 23/08/2013, apresentou recurso voluntário.

Em síntese, o recorrente argumenta que despesas médicas estão comprovadas nos autos.

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

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 2001-004.902 - 2ª Sejul/1ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 15504.012438/2010-17

## Voto

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

### I. CONHECIMENTO

Conheço do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento da matéria.

### II – PRELIMINAR DE NULIDADE POR REJEIÇÃO DOS REQUERIMENTOS PERICIAL E DE OITIVA DE TESTEMUNHAS

Rejeito a preliminar de nulidade, pois não houve violação do direito à ampla defesa (art. 59, II do Decreto 70.235/1972).

A comprovação da prestação e da contraprestação de serviços médicos é essencialmente documental, cujo respectivo acervo poderia, em tese, ser obtido pelo próprio sujeito passivo, junto aos profissionais que deram-lhe atendimento.

Sem a indicação concreta de prejuízo, não se anula o julgamento da impugnação.

### II. MÉRITO

Passo ao exame de mérito.

Devolvem-se ao conhecimento deste Colegiado as seguintes questões de fundo:

- a) Se inovou-se o critério decisório por ocasião do julgamento da impugnação, na medida em que a exigência para comprovação da efetiva transferência de recursos não constaria da motivação do lançamento;
- b) Se há motivação e fundamentação idôneas para declaração da insuficiência dos recibos;
- c) Se os documentos juntados aos autos são suficientes para reconhecimento da efetiva transferência de recursos financeiros aos prestadores de serviços.

### III.1. REJEIÇÃO DAS DEDUÇÕES PLEITEADAS A TÍTULO DE 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 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 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 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  
incurridas. 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*).

### III.2. INOVAÇÃO DO CRITÉRIO DECISÓRIO

O recorrente afirma que a exigência da comprovação da efetiva transferência de recursos financeiros está ausente da motivação do lançamento, *verbatim* (fls. 93):

Considerando ser vedada a anexação de recibos quando da apresentação da declaração anual de ajuste; considerando que no capítulo do Manual do Ministério da Fazenda sobre despesas médicas existe um alerta que a declaração poderá incidir em malha fazendo menção tão somente aos casos de não preenchimento ou preenchimento incorreto do número de inscrição no CPF ou CNPJ (cópia em anexo); considerando que na primeira oportunidade da solicitação de documentos pelo Fisco, este intimou tão somente a contribuinte para apresentação dos: "COMPROVANTES ORIGINAIS E CÓPIAS DAS DESPESAS MÉDICAS, COMA IDENTIFICAÇÃO DO PACIENTE". A autoridade lançadora não exigiu da contribuinte a comprovação do efetivo pagamento. A contribuinte apresentou os recibos, TUDO NA CONFORMIDADE DA LEGISLAÇÃO (acima citada) E NA CONFORMIDADE DAS INSTRUÇÕES DO MANUAL (cópias ora anexadas). A contribuinte, em seu cuidado, no encaminhamento dos recibos, em 2.6.10, ainda disse ao fisco, SEM QUALQUER RESPOSTA: -Caso no entendimento de V.sas., seja conveniente, além dos itens acima citados, ser suplementarmente confirmado que os serviços dos quais me beneficiei e paguei, haja o enunciado de que "foram prestados á Luísa Hortência Viana Mendonça", venho requerer um prazo de 30 dias para que eu possa solicitar aos emitentes dos recibos esta confirmação suplementar"; considerando que conferindo os recibos apresentados, o FISCO (para compor melhor o seu juízo) NÃO SOLICITOU A CONTRIBUINTE QUAISQUER OUTROS DADOS CIRCUNSTANCIAIS; considerando que em ato contínuo à apresentação dos recibos a contribuinte foi intimada da glosa das deduções e notificada de lançamento de ofício de novos débitos do imposto a pagar resultante da glosa das deduções; considerando que a contribuinte quando de sua impugnação ao Lançamento de ofício, ainda assim, solicitou oportunidade de PERÍCIA e a OITIVA DOS PROFISSIONAIS para satisfação da convicção do Fisco;

O lançamento foi motivado e fundamentado por:

- a) Os recibos terem data de emissão anterior à prestação de serviços neles descritos;
- b) Não ter sido comprovada a efetiva transferência de recursos financeiros aos prestadores de serviço;

De fato, lê-se à fls. 40, *verbis*:

Os recibos apresentados tem data de emissão anterior a prestação dos serviços neles descritos. Não foi comprovado o efetivo pagamento com cópia de cheques e / ou extrato de saques para pagar em espécie.

Como a intimação fiscal não previu expressamente a entrega de **comprovantes da efetiva transferência de recursos ("efetivo pagamento")** (fls. 62), não cabia o aditamento aos critérios decisórios por ocasião do julgamento da impugnação.

Houve tão somente a solicitação genérica para encaminhamento de "*comprovantes originais e cópias das despesas médicas, com a identificação do paciente*":

- Comprovantes originais e cópias das despesas médicas, com a identificação do paciente.

Reconhecida a violação dos arts. 59, II do Decreto 70.235/1972 e 142 e 149 do CTN, o acórdão-recorrido não se sustentaria, em regra.

Porém, a análise dos demais fundamentos colineares não está prejudicada. De fato, há fundamento autônomo, suficiente por si para manter o lançamento, consistente na circunstância de os recibos serem antedatados à prestação dos serviços médicos.

A circunstância de a data de emissão registrada nos recibos ser anterior à alegada prestação dos serviços lança dúvidas sobre a validade da documentação, que deveria ser corrigida ou complementada para formar o bom convencimento das autoridades fiscais. Sem essa correção, nem complementação, é impossível acolher o pleito do recorrente.

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino