



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10510.000825/2010-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2001-004.987 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 28 de setembro de 2022
Recorrente JOSÉ CARLOS SILVA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Exercício: 2008

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. REJEIÇÃO. GLOSA.

MERA AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DO PACIENTE. INSUFICIÊNCIA.

A simples ausência de indicação do destinatário do tratamento é insuficiente para motivar a glosa, sempre que for possível inferir a confusão ou a identidade entre fonte pagadora e paciente, como é comum ocorrer no cotidiano cível-empresarial.

SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA. EMISSÃO DE RECIBO. UTILIDADE PROBATÓRIA.

É válida a comprovação das despesas médicas pagas às pessoas jurídicas, pelo exame de recibos idôneos e sem indícios de falsidade formal, nem ideológica. O exame de notas fiscais não é o único meio para comprovação das despesas incorridas perante prestadores de serviço que sejam pessoas jurídicas.

INSTRUMENTAÇÃO CIRÚRGICA.

A dedutibilidade das despesas com instrumentação cirúrgica depende de sua inserção no contexto da cobrança pelo próprio ato médico principal, pela instituição de saúde.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para restaurar as deduções com despesas médicas, à exceção dos gastos com PESTANA Fisiot. Instrumentação.

(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 5ª Turma da DRJ/SDR (15-32.965 – fls. 66-71), 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 RETIDO NA FONTE (IRRF)

Exercício: 2008

DEDUÇÃO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE.

Todas as deduções pleiteadas na declaração de ajuste estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

O restabelecimento só será possível quando comprovada documentalmente, de acordo com a legislação, a dedução glosada.

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

Trata-se de Notificação de Lançamento, para constituição do crédito tributário correspondente ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza da Pessoa Física (IRPF) relativo ao exercício de 2008 ano-calendário de 2007.

O lançamento de ofício foi efetuado em razão de se ter glosado o valor de R\$ 62.552,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação ou de previsão legal.

O sujeito passivo foi cientificado por via postal com aviso de recebimento da Notificação de Lançamento (NL), em 09/02/2010, e apresentou impugnação, em 10/03/2010, alegando, em síntese, o seguinte:

Que todos os comprovantes de despesas médicas informados na declaração do ano calendário de 2007 estão revestidos das formalidades legais e que pelo fato do profissional não relacionar o nome do paciente ao qual prestou o serviço não invalida os recibos, tendo em vista que se não relacionou o nome de outra pessoa é porque o serviço foi realizado para o próprio requerente.

Depois de discorrer a respeito do princípio da boa fé, o contribuinte afirma que *“segundo entendimento recente dos tribunais, no caso de concurso de Leis deve ser aplicada a mais benéfica ao contribuinte, dando ênfase à máxima in dubio pro reo, no caso in dubio pro contribuinte, visto tratar-se do elemento mais fraco na relação.”*

Alega que a legislação do Imposto de Renda não exige que se explicito o nome do contribuinte em comprovante, pelo contrário, admite a comprovação do pagamento por meio de "cheque nominativo" e que, neste caso, sequer há informação do CPF e endereço de quem recebeu o pagamento e mesmo assim é aceito, conforme informação da própria Receita Federal.

Afirma que a única forma de não ser aceito os comprovantes das despesas médicas, apenas por amor a argumentação, seria a comprovação por parte do fisco, de fraude nos documentos ou dolo por parte do contribuinte, o que não restou comprovado na notificação de lançamento, devendo ser aplicada a situação mais benéfica ao contribuinte.

Afirma que, conforme art. 333 do Código de Processo Civil, a prova do fato cabe a quem o alegou, devendo a Autoridade Fiscal exigir com sólidas bases, não bastando a simples alegação de falta de formalidade e deixar a cargo do contribuinte a comprovação, o que viola o devido processo legal.

Salienta que, diante da falta de comprovação de ilegalidades dos comprovantes de pagamento das despesas médicas, requer a invalidade da notificação de lançamento, ao tempo em que acosta documentação com fito de comprovar suas alegações.

Por fim, requer que seja acolhida a impugnação e que seja declarada nulidade da Notificação de Lançamento ora sob julgamento.

É o relatório.

O sujeito passivo foi cientificado por via postal com aviso de recebimento e apresentou impugnação, tempestivamente, em consonância com o prazo de 30 dias do art. 15 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, preenchendo os requisitos de admissibilidade.

A dedução tributária dos gastos incorridos com despesas médicas, atinente a Imposto de Renda Pessoa Física, é tratado pelo art. 8º da Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995, *in verbis*:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

(...)

§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

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

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

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

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

Para comprovar despesas médicas atinente à Checchia Ortopedia Ltda, UCO Serviços Médicos S/C Ltda, Sociedade de Consultoria e Assistência Médica, M.S. Serviços Médicos Ltda, o impugnante apresentou recibos e declarações (fls.26 a 33).

Entretanto, a nota fiscal de prestação de serviços ou cupom fiscal são os documentos hábeis a comprovar o pagamento em questão, com a identificação da pessoa física beneficiária e dos serviços prestados.

A interpretação sistemática do disposto no art. 61 da Lei 9.532/97, incluindo o que diz o § 1º do artigo em comento, estabelece o entendimento de que os documentos ali mencionados são os adequados para comprovação de despesas no âmbito da legislação do imposto de renda, vejamos:

*Art. 61. As empresas que exercem a atividade de venda ou revenda de bens a varejo e as **empresas prestadoras de serviços** estão obrigadas ao uso de equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF.*

§ 1º Para efeito de comprovação de custos e despesas operacionais, no âmbito da legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, os documentos emitidos pelo ECF devem conter, em relação à pessoa física ou jurídica compradora, no mínimo:

a) a sua identificação, mediante a indicação do número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF, se pessoa física, ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC, se pessoa jurídica, ambos do Ministério da Fazenda;

b) a descrição dos bens ou serviços objeto da operação, ainda que resumida ou por códigos;

c) a data e o valor da operação.

§ 2º Qualquer outro meio de emissão de nota fiscal, inclusive o manual, somente poderá ser utilizado com autorização específica da unidade da Secretaria de Estado da Fazenda, com jurisdição sobre o domicílio fiscal da empresa interessada.

Ainda que se alegue que a norma é direcionada ao prestador de serviço, e não ao tomador, observe que numa interpretação sistemática da legislação tributária, os documentos hábeis para comprovação de despesas com pessoas jurídicas no âmbito da legislação do imposto de renda é a nota fiscal ou cupom fiscal, e não os recibos. Destarte, quanto ao valor lançado atinente à pessoa jurídica, será mantida a glosa, conforme planilha abaixo.

PRESTADORES DOS SERVIÇOS	VALOR R\$	GLOSA	MOTIVO	FLS
ALAIDE HERMINIA DE A.OLIVEIRA	720,00	mantida	não indica o paciente	19
LUCIANA OLIVEIRA RANGEL PINHEIR	652,00	mantida	não indica o paciente	21
CENTRO DE IMAGEM EM ODONTOLOGIA	180,00	mantida	não indica o paciente	22/23
SYGMA FISIOTERAPIA E REABILITAC	1.000,00	mantida	não indica o paciente	24/25
LEAL ORTOPEDIA E TRAUMATOLOGIA	2.500,00	mantida	não indica o paciente /comprovante de serv.por PJ nota fiscal ou cupom *	25/26
PESTANA Fisiot.Instrumentação	1.000,00	mantida	NF-indica: Instrumentação cirúrgica	27
CHECCHIA ORTOPEDIA LTDA	2.500,00	mantida	não indica o paciente /comprovante de serv.por PJ nota fiscal ou cupom *	28
UCO SERVIÇOS MÉDICOS S/C LTDA	10.000,00	mantida	não indica o paciente /comprovante de serv.por PJ nota fiscal ou cupom *	29
SOCIEDADE DE CONSULTORIA E ASSI	10.000,00	mantida	não indica o paciente /comprovante de serv.por PJ nota fiscal ou cupom *	30
CHECCHIA ORTOPEDIA LTDA	10.000,00	mantida	não indica o paciente /comprovante de serv.por PJ nota fiscal ou cupom *	31
M.S. SERVIÇOS MÉDICOS			não indica o paciente /comprovante de	32

LTDA	24.000,00	mantida	serv.por PJ nota fiscal ou cupom *	
------	-----------	---------	------------------------------------	--

*Conforme exigido pela legislação norte do procedimento, acima transcrita, os serviços médicos que forem prestados através de pessoa jurídica devem ser comprovados mediante nota fiscal ou cupom fiscal. Assim sendo, os serviços prestados por pessoa jurídica que não foram comprovados mediante notas fiscais foram mantidas as glosas (conforme planilha acima).

De acordo com a legislação (incisos II a V do parágrafo 2º do art. 8º da Lei nº 9.250, de 1999) os comprovantes de despesas médicas devem indicar o paciente visto que apenas serão dedutíveis na declaração de ajuste anual do imposto de renda os gastos atinentes a tratamento do contribuinte ou de seus dependentes.

Não há como acatar como despesa médica referente à nota fiscal da Pestanas Fisioterapia e Instrumentação Cirúrgica Ltda (fl. 27), visto ser pacífico o entendimento no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil no sentido de que não podem ser incluídas como dedução as despesas com instrumentação cirúrgica quando não constarem da conta hospitalar. Assim, tendo em vista que a mencionada nota fiscal foi emitido por pessoa jurídica (Pestanas Fisioterapia e Instrumentação Cirúrgica Ltda) não hospitalar, evidencia-se que não integra a conta do hospital, motivo que se manteve a glosa da mencionada despesa.

Também, o livro perguntas e respostas, questão 347, assim dispõe:

347 — Podem ser deduzidos os pagamentos feitos a assistente social, massagista e enfermeiro?(grifo nosso)

As despesas efetuadas com esses profissionais são dedutíveis desde que por motivo de internação do contribuinte ou de seus dependentes e integrem a fatura emitida pelo estabelecimento hospitalar.

A comprovação da despesa médica é ônus do contribuinte, enquanto que a atribuição da Auditoria Fiscal é avaliar, de acordo com o que determina a legislação, a documentação apresentada pelo contribuinte.

Deste modo, por não restar comprovado, em conformidade com o que determina a legislação norte do procedimento de IRPF, não se pode afastar as glosas efetuadas pela Auditoria Fiscal.

Por todo o exposto e tudo mais que no processo consta, voto pela improcedência impugnação, mantendo o crédito tributário nos termos do lançamento.

[Assinado digitalmente]

Maria da Conceição Lucas

Mat. 1.169.617

5ª Turma – DRJ/SDR

Relatora

Ciente do acórdão da DRJ em 21/08/2013, o sujeito passivo, em 20/09/2013, apresentou recurso voluntário, no qual alega, em apertado resumo, que:

- a) a boa-fé dos negócios jurídicos implica a validade da documentação apresentada;
- b) o ônus da prova é da autoridade fiscal;
- c) as despesas médicas estão comprovadas nos autos.

É o relatório.

Voto

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

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

As questões de fundo devolvidas ao conhecimento deste Colegiado consistem em decidir-se se (a) a singela ausência de indicação do paciente, na documentação comprobatória do pagamento, bem como (b) a circunstância de pessoas jurídicas emitirem recibo ao invés de nota fiscal, tornam o acervo probatório inidôneo à comprovação das despesas médicas alegadamente efetuadas.

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, pág. X-26).

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

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

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

§ 1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).

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

[...]

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

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

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

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

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

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

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

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

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

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

§ 5º As despesas médicas dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente,

poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo da declaração de rendimentos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).

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

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

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

Elucidativos desse risco são os seguintes precedentes:

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

Numero da decisão:2003-002.600

Numero do processo: 10680.005472/2008-66

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

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

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

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

Numero da decisão: 2201-002.503

Numero do processo: 13162.000079/2009-12

Turma: Segunda Turma Extraordinária da Segunda Seção

Seção: Segunda Seção de Julgamento

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

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

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

Numero do processo: 10510.004826/2007-26

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

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

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

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2005 IRPF. COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. COMPROVAÇÃO. POSSIBILIDADE. Restando comprovado o imposto de renda retido na fonte, cabe computá-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 hospitalares, efetuadas pelo contribuinte, relativas ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, quando comprovadas com documentação hábil e idônea. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. Em princípio, os recibos que, emitidos por profissionais habilitados, atendem os requisitos legais são hábeis e idôneos para fins de comprovar a dedução de despesas médicas, são eles que comprovam o pagamento. Não obstante, em havendo indícios que desabonem a presunção de idoneidade desses documentos, a autoridade fiscal tem o poder-dever de exigir outras formas de comprovação a fim de comprovar por provas ou mesmo por conjunto de indícios veementes que afastem a regra geral de aptidão dos recibos para fins de dedução. Na falta dessas provas ou indícios veementes os recibos permanecem como documentos hábeis e idôneos. Todavia, não são hábeis a justificar a dedução documentos que não contenham os requisitos intrínsecos a qualquer recibo, entre os quais identificar quem pagou, quem recebeu, o quanto foi pago e em que data, e os requisitos legais. Recurso provido em parte.

Numero da decisão:2802-00.824 **Numero do processo:**13603.000777/2007-10 **Turma:**2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS **Câmara:**2ª SEÇÃO **Seção:**Câmara Superior de Recursos Fiscais **Data da sessão:**Wed Jun 19 00:00:00 UTC 2019 **Data da publicação:**Mon Aug 05 00:00:00 UTC 2019 **Ementa:**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2005 IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. A apresentação de recibos idôneos fornecidos por profissionais de saúde, contendo os elementos necessários à identificação de quem recebeu o pagamento, constituem documentos hábeis a comprovar a realização das despesas permitidas como dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda.

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

incorreção dos documentos os torna válidos para comprovar as despesas médicas incorridas. PRÓTESE ORTOPÉDICA. LAUDO MÉDICO. Notas fiscais com identificação do paciente e médico. Laudo médico apresentado. Comprovação realizada.

Numero da decisão:2001-000.204

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*).

No caso em exame, o acórdão-recorrido colaciona apenas duas supostas violações formais da documentação, para motivar e fundamentar as glosas:

- a) Mera ausência de indicação do paciente; e
- b) A circunstância de os prestadores de serviço pessoas jurídicas terem emitido recibos, ao invés de notas fiscais.

Conforme se lê na fundamentação, nenhum dos dois argumentos sustenta a rejeição das deduções pleiteadas.

A simples ausência de indicação do destinatário do tratamento é insuficiente para motivar a glosa, sempre que for possível inferir a confusão ou a identidade entre fonte pagadora e paciente, como é comum ocorrer no cotidiano cível-empresarial.

Por outro lado, a legislação referente à obrigatoriedade de emissão de nota fiscal por sujeitos passivos do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) é de

competência municipal e distrital (antes do movimento de unificação e simplificação vivido na atual quadra histórica), e nem todos os prestadores de serviço eram obrigados a tanto.

Ademais, inexistente hierarquia probante entre recibos e notas fiscais, de modo que recibos idôneos, sem a indicação de falsidade formal, nem material (ideológica), somente poderiam ser preteridos se houvesse motivação e fundamentação explícitas e consistentes.

Desse quadro destoa apenas as despesas efetuadas à PESTANA Fisiot. Instrumentação (instrumentação cirúrgica), cuja razão da glosa é a ausência de previsão legal do próprio critério material.

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para restaurar as deduções com despesas médicas, à exceção dos gastos com PESTANA Fisiot. Instrumentação.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino