



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10660.721679/2013-87
Recurso Voluntário
Acórdão n° 2202-010.573 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de março de 2024
Recorrente CONCEICAO APARECIDA CARVALHO DE ASSIS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO NAS RAZÕES RECURSAIS. ARGUMENTOS E PEDIDOS AUSENTES DA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Segundo o art. 17 do Decreto 70.235/1972, “considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante”.

Não se conhece de razões recursais, nem dos respectivos pedidos, apresentados tão-somente na interposição do recurso voluntário, a não ser para contraposição de motivação ou de fundamentos até então inéditos e adotados a partir do julgamento da impugnação, para exame de fato superveniente, ou para análise de matéria de Direito Público, de cognição cogente, a qualquer momento.

DEDUÇÃO. DESPESA COM SAÚDE. REJEIÇÃO. GLOSA MOTIVADA PELA INIDONEIDADE DOS DOCUMENTOS. COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO PREVIAMENTE EXIGIDA COM PRECISÃO. DOCUMENTAÇÃO BANCÁRIA. POSSIBILIDADE.

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”.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto da alegação relativa à multa qualificada, e, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sônia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, João Ricardo Fahrion Nüske, Marcelo Milton da Silva Risso, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Thiago Buschinelli Sorrentino e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário, interposto de acórdão prolatado pela 5ª Turma da DRJ/REC (11-45.063), com o qual se manteve integralmente o crédito tributário impugnado.

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESA MÉDICA. PROFISSIONAL DE DENTISTA. SÚMULA ADMINISTRATIVA DE DOCUMENTAÇÃO TRIBUTARIAMENTE INEFICAZ. RECIBOS CONSIDERADOS FALSOS, IMPRESTÁVEIS E INEFICAZES. AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA QUALIFICADA. REPRESENTAÇÃO PARA FINS PENAIIS.

Mantém-se a glosa de despesas médicas quando não comprovadas mediante documentação hábil e idônea na forma da legislação de regência. Os recibos emitidos por profissional de saúde mencionado em Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz são imprestáveis para a comprovação das despesas médicas.

Para fins de registro, transcrevo os seguintes trechos do relatório do acórdão-recorrido:

Cumpre informar que com fundamento nos arts. 73, 80, 835, 841, 844, 904, 905, 918, 927, 928 e 932 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda) e com expressa autorização contida no Mandado de Procedimento Fiscal nº 06.1.06.00-2013-00468-5 (emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Varginha – MG), foi efetuado o procedimento fiscal de fiscalização junto à contribuinte acima identificada, apurando ao final infração tributária a ensejar a constituição de ofício de crédito tributário, conforme imagem de texto retirada da fl. 2 e colada a seguir:

[...]

2. Conforme Termo de Verificação Fiscal (fl. 21/38), a impugnante deduziu da base de cálculo do Imposto de Renda, nos anos-calendário de 2007, 2008, 2009 e 2010, despesas médicas supostamente realizadas com profissionais de saúde, em especial com a Sra. Teresa Cristina de Paiva Delfino. 3. Destaque que a referida profissional (Sra. Teresa Cristina) foi fiscalizada pela Delegacia da Receita Federal em Varginha/MG, que apurou ao final que os recibos emitidos, embora presentes os requisitos formais, não guardavam correspondência com a efetiva realidade de prestação de serviços de saúde. Pois, são ideologicamente falsos, imprestáveis e ineficazes para dedução da base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas. 4. Tal situação se deu em face de procedimento fiscal levado a efeito junto à citada profissional que culminou na elaboração de Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz – arts. 1º e 2º da Portaria MF nº 187/93, processo nº 10660.721.192/2012-13. 5. Cabe destacar

que o depoimento prestado à fiscalização pela profissional foi essencial para a elaboração da citada súmula. Ela afirmou que:

- a) é desde de 1997 portadora da doença “ Transtorno do Humor Persistente”;
- b) não possuía organizado o controle dos recibos emitidos;
- c) a doença e sua falta de controle a impedia de apresentar seus extratos bancários e informar o nome da pessoa responsável pelo preenchimento de sua declaração do imposto de renda;
- d) não possui consultório próprio;
- e) admitia a venda dos recibos;
- f) sua doença a teria levado a comprar compulsivamente e que isso a deixou em situação financeira muito difícil;
- g) assinou, a pedido de diversos clientes, recibos sem especificar a pessoa atendida;
- h) emitiu recibos sem mesmo discriminar os valores recebidos.

6. Em sendo assim, esse foi o contexto que motivou a fiscalização abrir procedimento fiscal junto à contribuinte, pois considerou que sua conduta de utilizar recibos, em tese, ideologicamente falsos nas suas DIRPF (s), por si só, são indício robusto que deixava sob suspeita as demais despesas médicas.

7. Em sendo assim, a fiscalização também deflagrou procedimento fiscal junto à contribuinte, com o fito de ratificar as deduções de despesas médicas pleiteadas nas Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física - DIRPF referentes aos anos-calendário de 2007, 2008, 2009 e 2010. Dessa forma, através do Termo de Início do Procedimento Fiscal, foi intimada a apresentar documentos e esclarecimentos, conforme segue:

[..]

8. A contribuinte alegou que fez pagamentos em espécie e apresentou alguns documentos visando comprovar seu direito, conforme segue:

[...]

9. Entretanto, a fiscalização afirmou que a conduta da impugnante ao incluir a profissional de saúde Teresa Cristina nas deduções pleiteadas era dolosa, ardisosa, bem como demonstrava sua nítida intenção fraudar a legislação tributária. Pois, conforme demonstrado em procedimento fiscal, a contribuinte declarou em suas DIRPF (s) despesas médicas com a profissional sem que nenhum serviço fosse prestado. Dessa forma, com fundamento nesta conduta reiterada e dolosa da contribuinte, a fiscalização também fez a glosa de todas as despesas médicas realizadas com profissionais de saúde baseadas exclusivamente em recibos.

10. Ressalte-se ainda que a fiscalização aplicou a multa qualificada pelo fato de considerar a conduta da contribuinte dolosa e reiterada em face de realizar deduções inexistentes em suas DIRPF (s) nos anos-calendário de 2007, 2008, 2009 e 2010, com o fim de obter valores menores de imposto a pagar e valores maiores de restituição de imposto de renda a receber, conforme tabela abaixo:

[...]

11. A fiscalização acrescentou também que a conduta da contribuinte foi caracterizada como fraude nos termos em que define o art. 72 da Lei n.º 4.502/64, pois restou evidenciada sua intenção inequívoca de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal do fato gerador da obrigação tributária.

12. Destaque-se que a fiscalização informou que seria providenciada a Representação Fiscal para Fins Penais, Processo n.º 10660-721.680/2013-10, considerando, que, em tese, a conduta da contribuinte configura crime previsto nos incisos I e II do artigo 1º da Lei n.º 8.137/90.

13. Em razão do exposto nos itens acima, foi lavrado Auto de Infração, conforme demonstrativo do crédito tributário apurado abaixo:

[...]

14. O lançamento de ofício se deu em face da apuração das seguintes infrações abaixo descritas:

[...]

15. Destaque-se ainda que tais deduções indevidas de despesas médicas resultaram, por anos calendários (2007, 2008, 2009, 2010), no imposto, multa e juros a seguir especificados:

[...]

16. A contribuinte apresentou impugnação em fls. 89 a 91, alegando em síntese o disposto a seguir.

17. Quanto às despesas médicas correspondentes à Dra Tereza Cristina.

17.1- A contribuinte repete as declarações da profissional de que esta tinha a doença “transtorno de humor persistente” e, por isso era desorganizada, que não possuía consultório próprio, que vendeu recibos, mas ressalta que a profissional não afirmou que não exercia a profissão.

17.2- A impugnante questiona “como a profissional se mantinha e sua família”.

17.3- A autuada ainda afirma que “possui dentes naturais saudáveis graças aos tratamentos realizados, oferece-se para que seja realizada perícia em sua boca”.

17.4- A contribuinte traz alguns questionamentos sobre possíveis equívocos cometidos pelo fiscal, como: troca do nome da profissional Tereza Cristina por Rita de Cássia Pereira e a troca da profissão de dentista por psicóloga.

18. Quanto às despesas médicas correspondentes aos demais profissionais.

18.1- A defendente afirma também que tem “boa saúde em razão de ter tido assistência de outros profissionais de saúde”.

19. Destaque-se também que a contribuinte diz que enviou todos os recibos solicitados, bem como prestou declarações sobre cópias de cheques, extratos bancários e etc. Afirmou também que não guarda cópias de cheques e extratos bancários. Destaca que autorizou a quebra do sigilo de sua conta bancária. Diz ainda que quitou em dinheiro as citadas despesas. Por fim, solicita perícia para constatar a veracidade dos serviços prestados.

20. Cumpre ainda citar que a defendente apresentou os seguintes documentos para afirmar o seu direito:

[...] (fls. 96-103).

Sinteticamente, a autoridade lançadora desconsiderou uma série de deduções pleiteadas pela recorrente, por entender inidôneos os respectivos recibos de pagamento das despesas médicas, dada:

- a) A confissão da profissional supostamente contratada, no sentido de que ela venderia os recibos, materialmente falsos;
- b) A ausência de comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas.

Resumidamente, a recorrente argumenta em suas razões recursais que o lançamento é inválido, pois:

- a) Baseia-se na inidoneidade de uma única prestadora de serviços de saúde, cuja reconhecida sumularmente prática de venda de recibos não acobertaria as demais despesas incorridas;
- b) Os recibos apresentados são formal e materialmente idôneos;
- c) Houve o pagamento das despesas médicas cuja dedução é pleiteada;
- d) Estão ausentes os requisitos para aplicação da multa qualificada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino , Relator.

1. CONHECIMENTO

Conheço **parcialmente** do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame das questões postas pela recorrente, em suas razões recursais.

Não conheço das razões recursais, nem do respectivo pedido, relacionados à aplicação da multa qualificada, porquanto ausentes da impugnação, de modo a atrair os efeitos da preclusão (art. 17 do Decreto 70.235/1972).

Passo ao exame de mérito.

2. MÉRITO

2.1.GLOSA DAS DEDUÇÕES COM DESPESAS MÉDICAS

A questão de fundo inicialmente devolvida ao conhecimento deste Colegiado consiste em decidir-se se a parte-recorrente comprovou o pagamento das despesas de saúde 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.

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).

§1ºSe 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).

§2ºAs 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").

§1ºO 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.

§2ºNa 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.

§3ºConsideram-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.

§4ºAs 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 n.º 9.250, de 1995, art. 8º, §3º).

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., 145, III e 149 do CTN, associados à Súmula 473/STF) 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)

A aderência ao devido processo legal administrativo assume especial relevância, pois os destinatários das decisões proferidas das autoridades estatais não contam com as mesmas garantias ou acervo informacional de suas contrapartidas.

Conforme observam SZENTE e LACHMAYER:

A observância da prolação de decisões administrativas aos requisitos tanto da lei quanto de direitos fundamentais é necessária para a aceitação dos atos administrativos um exercício legítimo do poder público (Szente, Zóltan, and Konrad Lachmayer. *The Principle of Effective Legal Protection in Administrative Law*. Nova Iorque, NY, Routledge, 2017, p. 14).

Não é por outra razão que muitos órgãos jurisdicionais aproximam as garantias típicas do processo penal ao processo tributário.

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).

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

- a) 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);
- b) Títulos de crédito ou extratos bancários que comprovem a efetiva transferência da quantia em dinheiro tida por despesa médica.

Uma vez comprovadas as despesas médicas, por documentação idônea, é imprescindível assegurar ao sujeito passivo o direito à respectiva dedutibilidade, observada a legislação de regência.

Vão ao encontro da observância do direito à dedutibilidade os seguintes precedentes:

Numero do processo:13677.000205/2001-73 **Data da sessão:**Mon May 10 00:00:00 UTC 2010 **Ementa:**IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA — IRPF Ano-calendário: 1999 IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS. IDONEIDADE DE RECIBOS CORROBORADOS POR DECLARAÇÕES DOS PRESTADORES DE SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FISCALIZAÇÃO. A apresentação de recibos médicos, corroborados por Declarações dos prestadores de serviços, sem que haja qualquer indicio de falsidade ou outros fatos capazes de macular a idoneidade de aludidos documentos declinados e justificados pela fiscalização, é capaz de comprovar a efetividade e os pagamentos dos serviços médicos realizados, para efeito de dedução do imposto de renda pessoa física. Recurso especial negado **Numero da decisão:**9202-000.814 **Numero do processo:**10850.000104/2008-22 **Turma:**Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção **Câmara:**Segunda Câmara **Seção:**Segunda Seção de Julgamento **Data da sessão:**Thu Oct 05 00:00:00 UTC 2017 **Data da publicação:**Wed Oct 25 00:00:00 UTC 2017 **Ementa:**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2002 IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS. IDONEIDADE DE RECIBOS CORROBORADOS POR LAUDOS, FICHAS E EXAMES MÉDICOS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FISCALIZAÇÃO. A apresentação de recibos médicos, corroborados por Laudos, fichas e Exames Médicos, sem que haja qualquer indicio de falsidade ou outros fatos capazes de macular a idoneidade de aludidos documentos declinados e justificados pela fiscalização, é capaz de comprovar a efetividade e os pagamentos dos serviços médicos realizados, para efeito de dedução do imposto de renda pessoa física Recurso Voluntário Provido **Numero da decisão:**2202-004.319 **Numero do processo:**10980.720179/2009-29 **Turma:**Segunda Turma Especial da Segunda Seção **Seção:**Segunda Seção de Julgamento **Data da sessão:**Thu May 12 00:00:00 UTC 2011 **Data da publicação:**Fri May 13 00:00:00 UTC 2011 **Ementa:**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF Exercício: 2006 DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. Na apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física são dedutíveis as despesas com médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e 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 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

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).

Em especial, assim manifestei-me por ocasião do julgamento do RV no Processo 15504.720043/2012-53 (Acórdão 2001-004.897):

A efetiva transferência de disponibilidade financeira é um evento, que deve ser vertido em linguagem competente pelo sistema jurídico, de modo a tornar-se um fato jurídico. Em tese, há uma série de documentos capazes de registrar esses eventos em fatos, tais como recibos, notas fiscais, registros de transferências bancárias, registros de operação com cartões de débito ou crédito, títulos de crédito (e.g., cheque) e, mais recentemente, PIX. Quando as autoridades fiscais intimam o sujeito passivo a comprovar as despesas médicas, espera-se essa confirmação de um terceiro, desinteressado e normalmente inserido no fluxo de certificação de pagamentos. É nesse sentido que as intimações costumam exemplificar os documentos aguardados com o apelo a cheques e a extratos bancários, eis que tratam-se de documentos produzidos por instituições financeiras. Por outro lado, as autoridades fiscais tendem a minorar a força probatória de recibos ou declarações emitidas pelos prestadores de serviço, dado que os emissores de tais documentos são os prestadores de serviço, que, por hipótese, seriam sujeitos menos desinteressados no pleito do sujeito passivo, porquanto mais próximos dos contribuintes (i.e., susceptíveis à influência dos sujeitos passivos). Assim, a matéria resume-se na credibilidade relativa da fonte emissora do registro. Contudo, as instituições financeiras não intervêm nas operações de pagamento em espécie, que se resolvem pela entrega de papel moeda ou de moeda sonante pelo tomador ao prestador de serviço. Por padrão, o meio de comprovação dessas transações é o recibo ou, quando aplicável, a nota fiscal. Uma outra forma de corroborar o evento descrito no recibo é pela comprovação de disponibilidade de numerário em espécie em poder do tomador do serviço. De fato, se houver a demonstração de ausência dessa disponibilidade, não seria racional implicar a possibilidade de pagamento. Feita essa descrição, a primeira ordem de obstáculos exurgida refere-se à inexistência de motivação e de fundamentação específicas para a rejeição dos recibos, no lançamento. Os autos não contam com motivação, nem fundamentação, além da sucinta exposição constante na Notificação de Lançamento (fls. 09), verbatim:

[...]

Não é incomum encontrar a fundamentação do lançamento muito bem exposta nos autos dos processos administrativos, às vezes em documentos intitulados de Termos de Verificação (TVs) ou Termos Circunstanciados (TCs). Mas os autos também não contam com esses documentos, de modo a tornar impossível aferir uma eventual latitude maior da fiscalização. Por hipótese, se o sujeito passivo tinha acesso a tal numerário, é teoricamente possível que tenha efetuado os pagamentos de suas despesas médicas em espécie ao longo do ano calendário. Nesse sentido, a entrega de extrato bancário seria anódina, já que desnecessário comprovar saques para suprimento dos fundos a serem entregues aos prestadores de serviço. Por serem os extratos dispensáveis, o fundamento central do acórdão-recorrido perde sua validade. Nesse ponto, é importante notar que a ausência de apresentação dos extratos foi o critério determinante adotado no lançamento para a rejeição das despesas, conforme se lê à fls. 09. Nesse sentido, existente em tese numerário em espécie suficiente para pagamento das despesas, o lançamento deveria ter expressamente motivado e fundamentado a rejeição dos recibos sem apelo à apresentação de cheques ou de extratos. Não cabia ao julgador administrativo complementar a motivação nem a fundamentação do lançamento. Uma segunda ordem de obstáculos exsurge da falta de motivação, e de fundamentação específicas, para afastar a credibilidade da declaração de existência do numerário em espécie. Ainda que elípticamente, o acórdão-recorrido fundamenta a manutenção do lançamento na inviabilidade de ter-se como crível o numerário em espécie registrado na DAA, pois, se essa declaração de posse for aceita, seria necessário cogitar ao menos a possibilidade fática do pagamento das despesas com referidos recursos. Para ser válido, o lançamento deveria ter expressamente abordado a improbabilidade de esses recursos existirem ou de terem sido utilizados para saldar as alegadas despesas.

Uma terceira ordem de obstáculos exsurge da potencial impossibilidade probatória, segundo o padrão estabelecido no lançamento e confirmado pelo acórdão-recorrido. Por outro lado, se a questão se trata de pagamento de despesas em espécie, a demonstração da posse do numerário físico (papel-moeda e moeda sonante) torna-se a única prova mais verossímil e factível, pois não há uma forma de documentação externa fidedigna (e.g., bancária) dessa transação. De fato, extratos bancários não indicam o destino nem a causa das retiradas de dinheiro. O documento por excelência que registra esse tipo de pagamento é o recibo ou, quando aplicável, a nota fiscal, que são emitidos por uma das partes do negócio, e não por um terceiro imbuído de dever fiduciário perante o Estado. Uma outra forma de verificação, dependente da legitimidade e dos instrumentos estatais, é a extensão da latitude e do aprofundamento da fiscalização, para confirmar se os valores foram registrados pelo recebedor (DAA, DMED etc) ou se são compatíveis com a evolução patrimonial do sujeito passivo. Evidentemente, tais provas não podem ser produzidas pelo próprio sujeito passivo, por falta de legitimidade.

Em resumo, ignorar a declaração de posse de numerário físico suficiente para fazer frente aos pagamentos, posse essa não contestada explicitamente, e exigir a documentação da efetiva transferência do papel-moeda por uma autoridade autenticadora fiduciária externa torna a prova impossível de ser realizada, de modo a violar o art. 59, II do Decreto 70.235/1972. Em síntese, o lançamento deve ser revisto, pois:

- a) Ainda que em procedimento simplificado e sumário, a autoridade lançadora deve motivar, e fundamentar, a inidoneidade ou a insuficiência dos recibos como documentos de registro do pagamento de despesas médicas (ainda que “inquisitório”, o lançamento é ato administrativo plenamente vinculado, e não discricionário), e tais critérios não podem ser supridos pelos órgãos de julgamento;
- b) Se houver alegação de que o pagamento foi realizado em espécie, compete ao sujeito passivo demonstrar a disponibilidade dos recursos no período em que o pagamento teria ocorrido;
- c) A autoridade lançadora tem o poder-dever de confirmar ou de infirmar a argumentação do sujeito passivo, em decisão motivada e fundamentada;

d) A exigibilidade da apresentação de cheques e de extratos bancários é inoponível à alegação de posse de numerário em espécie por ocasião do início do exercício (registro na DAA anterior e na respectiva), por dissociação de objeto, na medida em que incapaz de afirmar, confirmar ou de infirmar o fato controvertido (existência ou não da disponibilidade);

e) A exigibilidade da apresentação de cheques ou de extratos bancários é inoponível à alegação de pagamento em espécie de despesas médicas, por se tratar de prova impossível, porquanto as instituições financeiras (terceiros desinteressados) não participam da operação de transmissão de papel-moeda, nem de moeda sonante.

Por observância do Princípio do Colegiado, registro minha posição pessoal, mas adiro à orientação firmada, no sentido de que a autoridade lançadora não precisa motivar com precisão o critério determinante da rejeição dos recibos, **se houve intimação prévia** (durante a fiscalização, isto é, antes da fase litigiosa), **específica e inequívoca** para a apresentação de documentos como extratos, cheques, comprovantes de transferência ou saque etc, e o contribuinte deixou de atender a tal intimação.

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 esse entendimento, 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).

Porém, a necessidade de intimação prévia, específica e inequívoca ainda é necessária, para que não haja violação dos deveres de motivação do ato administrativo e de controle de validade do crédito tributário (arts. 142, par. ún., 145, III e 149 do CTN, aliados à Súmula 473/STF).

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.

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

Inexistência de preclusão ao órgão julgador para exame de fundamento de validade acerca de objeto constante do acórdão-recorrido e do Recurso Voluntário

Uma questão relevante consiste em saber-se se eventual violação do processo administrativo fiscal, especialmente quanto à garantia do sujeito passivo, está sujeita à preclusão.

Dispõe o art. 17 do Decreto 70.235/1972:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Assim como ocorre nos instrumentos e mecanismos de ação e de revisão jurisdicionais, o controle de validade administrativo ocorre a partir da projeção de dois elementos essenciais, que são o objeto, ou a norma jurídica em exame (individual e concreta, nesse caso), e os respectivos fundamentos de validade, cujo respeito ou violação determinam a validade do ato de constituição do crédito tributário.

A rigor, tanto a impugnação como o recurso voluntário possuem causas de pedir abertas, isto é, o órgão de controle não está adstrito à argumentação legal (ou fundamentos de validade específicos) invocados pelo sujeito passivo. De fato, o sujeito passivo apresenta ao Estado a norma individual e concreta resultante do lançamento, para controle, e essa será o objeto da impugnação, e, eventualmente, do recurso voluntário.

Se o sujeito passivo deixa de impugnar parte do objeto, ocorre a preclusão quanto a tal fração, como, e.g., num lançamento motivado pela glosa de duas deduções em que a impugnação volte-se exclusivamente a uma delas.

Se o órgão de controle detecta uma violação legal, mas não a corrige sem indicar uma causa obstativa, haveria violação do dever de controle de validade do crédito tributário, nos termos dos arts. 142, p. un., 145, III e 149 do CTN, bem como da orientação constante na Súmula 473/STF.

Em síntese, a preclusão é aplicável ao objeto, mas não à fundamentação, no controle de validade (arts. 142, p. un., 145, III e 149 do CTN e Súmula 473/STF).

Ademais, falhas relativas ao procedimento, que afetem a capacidade do contribuinte entender o que o Estado espera dele, bem como de defesa, são matérias de ordem pública, não sujeitas à preclusão.

No caso em exame, não ocorreram quaisquer falhas no procedimento de intimação da recorrente, que teve plena ciência da documentação que deveria apresentar à autoridade lançadora.

Por oportuno, registro o seguinte trecho do mandado de intimação:

[...]

[...] comprovar:

2.1 - O efetivo pagamento com a apresentação de cópia de cheques, ordens de pagamento, transferências e extratos bancários que registrem tais operações e outros

documentos probatórios dos pagamentos para desfazer qualquer dúvida, caso seja necessário; (fls. 37).

Ademais, diante dos indícios de inidoneidade documental, resta adequadamente motivado o aumento do padrão probatório adotado pela autoridade lançadora.

Ante o exposto, REJEITO, por falta de comprovação, a alegação de violação do direito à dedução de valores a título de despesas com saúde.

3. DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso voluntário, tão-somente na parte em que se questiona a glosa das deduções com despesas de custeio a serviços de saúde, e, na parte conhecida, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino