



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.009569/2008-48
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2001-004.985 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 28 de setembro de 2022
Recorrente LUISA HORTÊNCIA VIANA MENDONÇA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2004

Ementa:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. IMPUGNAÇÃO. MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO POR AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO DE DESPESAS MÉDICAS CUJAS RESPECTIVAS DEDUÇÕES FORAM GLOSADAS. EXTRAVIO DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS PELO SUJEITO PASSIVO EM RESPOSTA À INTIMAÇÃO E NO QUAL A AUTORIDADE LANÇADORA BASEOU A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA. RESTABELECIMENTO DAS DEDUÇÕES.

O extravio dos documentos que serviram de base ao lançamento, expressamente citados na respectiva motivação e para os quais há registro de recebimento pela autoridade lançadora, impede ao órgão julgador competente à revisão do ato administrativo em impugnação verificar se as informações constantes no suporte (extratos bancários) era suficiente para atender aos requisitos legais para reconhecimento da dedução, como propõe o sujeito passivo, ou se eram inábeis, nos termos interpretados pela autoridade lançadora.

Assim, a perda dos documentos que serviram de base ao lançamento impede esse controle de mérito, de modo a tornar impossível a defesa do sujeito passivo. Diante da dificuldade imposta à defesa do sujeito passivo, o lançamento não pode ser mantido por omissão, quer do dever material de comprovação dos pagamentos, seja de dever processual insito à fase de impugnação.

RE-INTIMAÇÃO PARA COMPROVAR O PAGAMENTO DAS DESPESAS MÉDICAS (APRESENTAÇÃO DE CÓPIAS DOS DOCUMENTOS EXTRAVIADOS). REMIÇÃO AOS DOCUMENTOS JÁ APRESENTADOS. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO. ÔNUS DE CUSTÓDIA DA ADMINISTRAÇÃO.

A autoridade lançadora pode exigir a apresentação de documentação adicional com o objetivo de comprovação da efetividade do pagamento das despesas

médicas cuja dedução é pleiteada, por ocasião da constituição do crédito tributário. Se tais documentos custodiados pela administração forem extraviados, o lançamento não pode ser mantido pelo fundamento de omissão do sujeito passivo em comprovar os pagamentos, quer pela perspectiva material constante da própria motivação do ato de constituição do crédito tributário, seja pela perspectiva processual do controle de validade do crédito tributário.

RECONSTRUÇÃO DA MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO. MUDANÇA POTENCIAL DO CRITÉRIO DECISÓRIO DETERMINANTE. IMPOSSIBILIDADE.

Os órgãos julgadores, tanto de origem como de destino, são incompetentes para inovar os critérios decisórios determinantes do lançamento, cuja competência para estabelecimento é da autoridade lançadora. Compete aos órgãos julgadores a revisão do lançamento, de modo a infirmá-lo ou confirmá-lo, mas sempre adstritos ao quadro fático-jurídico nele projetado e qualificado pelos termos da impugnação e do recurso voluntário.

Da motivação expressa para a rejeição das informações constantes dos documentos apresentados pelo sujeito passivo em resposta à intimação, constante da Notificação de Lançamento, projetam-se dois universos possíveis, definidos pelos critérios decisórios determinantes potencialmente eleitos pela autoridade lançadora.

Para identificar qual desses dois critérios hipotéticos foi adotado no caso concreto, seria necessário consultar a documentação que serviu de suporte à motivação e nela é expressamente referenciada.

Sem acesso a tais documentos, o órgão incumbido com a revisão do lançamento potencialmente inovará o quadro fático-jurídico, por ser necessário substituir-se à autoridade lançadora na escolha do critério decisório determinante. Como essa inovação é vedada, descabe manter o lançamento por inexistente omissão do sujeito passivo em comprovar os pagamentos de despesas médicas, em grau de impugnação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Rocha Paura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 2001-004.985 - 2ª Sejl/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 10680.009569/2008-48

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto de acórdão prolatado pela 8ª Turma da DRJ/BHE (02-48.134 – fls. 47-54), 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: 2004

Ementa:

DESPESAS MÉDICAS.

Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

Somente são dedutíveis as despesas médicas quando comprovado o efetivo pagamento do contribuinte.

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

Trata-se de Notificação de Lançamento lavrada contra o contribuinte em epígrafe, decorrente da revisão de Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2004, ano calendário de 2003, pela qual foi apurado o valor de R\$ 5.527,50 de Imposto de Renda Pessoa Física – Suplementar, acrescido de multa de ofício e juros de mora calculados até 30/6/2008.

Especificamente, conforme documento de fls. 16/17, foram glosadas despesas médicas declaradas, no montante de R\$ 20.100,00, pelo sujeito passivo, em razão de não ter sido comprovado o efetivo pagamento dessas despesas, uma vez que os extratos bancários e ou cópias de cheques apresentadas não coincidiam em data e valor com os recibos.

O contribuinte foi cientificado da notificação, por via postal, em 27/6/2008 (conforme documento de fl. 10) e apresentou impugnação (fls. 2/5) em 21/7/2008, na qual, essencialmente:

Diz ter apresentado na Delegacia da Receita Federal de origem, os recibos relativos às despesas glosadas e os respectivos extratos de sua movimentação bancária.

Afirma que, no decorrer do exercício fiscal, atendeu em suas declarações as exigências detalhadas no Manual do Imposto sobre a Renda disponibilizado pela Secretaria da Receita Federal. Acrescenta que as deduções com despesas médicas (psicólogos) foram feitas com lastro em pagamentos com base nas orientações desse manual.

Aponta que inexistente qualquer indicação no referido manual acerca de valores de dedução exagerada e diz que a renda comprovada comporta os gastos efetuados havendo coerência.

Assevera que há a previsão legal para as deduções procedidas e que foram atendidos a todos requisitos indicados no Manual do IRPF para que a declaração não “incidissem em malha”.

Aduz que os recibos são documentos legais, previstos e aceitos pela legislação comercial e empresarial. Assevera que os recibos apresentados se referem a serviços efetivamente prestados não podendo ser tornados inexistentes ao argumento de que seria conveniente a suplementação de outros itens circunstanciais.

Diz que o fisco não alegou serem os emitentes inabilitados ou incapacitados para a consecução dos serviços.

Afirma que houve a comprovação de retiradas bancárias, a demonstração da viabilidade financeira e compatibilidade com os gastos, além da coerência da situação de bens. Alega que os pagamentos procedidos aos profissionais se fizeram em pequenas partes, nas oportunidades das diversas sessões, ora em dinheiro, ora em cheques, sem a preocupação de serem nominais, uma vez que havia o respaldo do recibo englobado. Aduz que não estava obrigado a pagar tais profissionais por meio de cheques.

Diz ter juntado cópias de extratos bancários com as movimentações no Banco do Brasil e no Banco Itaú, com registro de pequenos cheques compensados e inúmeros saques em dinheiro para fazer face às despesas rotineiras. Acrescenta que as operações gerais eram feitas por meio de cartão, mas como os profissionais utilizados não dispunham desse modo de pagamento, fazia saques prévios para o cumprimento das sessões.

Requer seja considerado o valor da dedução a título de despesas médicas originariamente declarado e comprovado conforme documentos apresentados em 9/6/2008. Requer ainda, caso se entenda necessária, a realização de perícia e oitiva dos profissionais.

Conforme despacho de fls. 21/22, tendo em vista que o sujeito passivo, por ocasião da impugnação alegou que teria apresentado documentos suficientes a comprovar suas alegações relativas a realização e a efetividade dos pagamentos antes da emissão da notificação de lançamento, os autos do presente processo foram baixados em diligência para que a Delegacia da Receita Federal de origem providenciasse a juntada dos documentos que teriam sido apresentados antes da lavratura.

A Delegacia da Receita Federal de origem manifestou-se nos despachos de fls. 24/26 informando, essencialmente, ser impossível juntar tais documentos aos autos uma vez que em face do tempo transcorrido, o dossiê relativo à DIRPF/04, que conteria tal documentação, não se encontrava mais no arquivo.

Por essa razão, os autos do presente processo foram, novamente, baixados em diligência (despacho de fls. 27/28), em 29/1/2013, para que a Delegacia da Receita Federal de origem intimasse o sujeito passivo a apresentar cópias dos recibos das despesas glosadas e dos extratos bancários que contivessem a movimentação, que ele entende ser capaz de comprovar a efetividade dos pagamentos. Solicitou-se ainda fossem citados os artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Em cumprimento ao solicitado a DRF de origem intimou o contribuinte a apresentar os referidos documentos nos termos do despacho de fls. 27/28, em 22/4/2013, por via postal (conforme Aviso de Recebimento – AR de fl. 30), concedendo-lhe um prazo de trinta dias para tanto.

Em resposta à intimação o contribuinte se manifestou apontando, basicamente, como segue:

Diz que conforme recibos firmados por essa instituição datados de 25/3/2008 e 9/6/2008 já foram entregues oportunamente os documentos solicitados.

Afirma que apresenta novamente cópias dos recibos das despesas médicas havidas em 2003.

Diz que quanto às cópias dos extratos bancários, por constar o respectivo expediente de 61 folhas, já entregues e recebidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil em 9/6/2008, requer que esses possam ser examinados no processo próprio ao qual se remete.

Assevera que no que tange aos itens agora em pauta faz remissão a todos os argumentos, razões e requerimentos expostos nos expedientes oferecidos a essa Delegacia da Receita Federal do Brasil em 25/3/2008 e 9/6/2008, originários do Termo de Intimação Fiscal 2004/606251438821070.

Juntou cópias dos seguintes documentos:

Recibo emitido por Mônica Pondé, psicóloga, em 20/11/2003 no valor de R\$ 5.000,00, no qual consta que tal importância é referente ao atendimento psicoterápico durante o ano de 2003 (fl. 35).

Recibo emitido por Claudia Graciela Sant'Ana, psicóloga, em 14/12/2003, no valor de R\$ 4.900,00, no qual consta que tal importância é referente a atendimento psicoterápico nos meses de 04/2003 a 12/2003 (fl. 35).

Recibo emitido por Elaine Cristina C. Pereira Tanajur, psicóloga, em 26/12/2003, no valor de R\$ 4.800,00, no qual consta que tal importância é referente a tratamento psicológico de 01/2003 a 12/2003 (fl. 36).

Recibo emitido por Sônia Alves Lima, psicóloga, em 19/12/2003, no valor de R\$ 5.400,00, no qual consta que tal importância se refere a pagamento de atendimento psicológico no ano de 2003 (fl. 36).

Em 18/6/2013 o contribuinte manifestou-se ainda como segue:

Diz que embora já tenha oferecido os respectivos recibos de despesas, contendo os dados exigidos e indicados no Manual de declaração do IRPF, houve por bem buscar mais declarações dos profissionais para fornecer outros dados ao fisco.

Afirma que solicitou um prazo de trinta dias em sua manifestação anterior para que pudesse obter tais declarações uma vez que alguns profissionais não se encontravam em Belo Horizonte.

Solicita a juntada dos seguintes documentos:

Cópia do recibo emitido por Elaine Cristina C. Pereira Tanajur, em 26/12/2003, no valor de R\$ 4.800,00, no qual consta que tal importância é referente a tratamento psicológico de 01/2003 a 12/2003 (fl. 41). Nesse documento consta a declaração em 4/6/2013 que o atendimento citado se deu para Luísa Hortência Viana Mendonça em seu consultório situado na Av. Pasteur, 89/1.200 em Belo Horizonte (MG).

Cópia do recibo emitido por Claudia Graciela Sant'Ana, em 14/12/2003, no valor de R\$ 4.900,00, no qual consta que tal importância é referente a atendimento psicoterápico nos meses de 04/2003 a 12/2003 (fl. 42). Nesse documento consta a declaração em 20/5/2013 que o atendimento citado se deu para Luísa Hortência Viana Mendonça em seu consultório situado na Av. Brasil, 283/1.302 em Belo Horizonte (MG).

Cópia do recibo emitido por Sônia Alves Lima, em 19/12/2003, no valor de R\$ 5.400,00, no qual consta que tal importância se refere a pagamento de atendimento psicológico no ano de 2003 (fl. 43). Nesse documento consta a declaração em 20/5/2013 que o atendimento citado se deu para Luísa Hortência Viana Mendonça em seu consultório situado na Av. Brasil, 283/905 em Belo Horizonte (MG) (fl.).

Declaração do Sr. Adilson M. de Aguiar Cruz, psicólogo e psicanalista, de que durante o ano de 2003 sub-locou horários para atendimento psicológico realizados pela Sra. Mônica de Cerqueira e Silva Pondé em seu consultório situado na rua Maranhão, 143/602 e 603 em Belo Horizonte (MG). A respeito dessa cópia de recibo o contribuinte indicou que a emitente já faleceu.

A impugnação é tempestiva e apresentada por parte legítima devendo ser conhecida.

Trata-se de Notificação de Lançamento decorrente de revisão efetuada na declaração de rendimentos em nome do sujeito passivo, relativa ao exercício financeiro de 2004, ano-calendário de 2003.

Conforme documento de fls. 16/17, foram glosadas despesas médicas declaradas, no montante de R\$ 20.100,00, pelo sujeito passivo, em razão de não ter sido comprovado o efetivo pagamento dessas despesas, uma vez que os extratos bancários e ou cópias de cheques apresentadas não coincidiam em data e valor com os recibos

Com relação às Despesas Médicas, a Lei 9.250, de 26/12/1995, dispõe que:

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

[...]

II - das deduções relativas:

[...]

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

[...]

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

[...]

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

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

Infere-se, da mencionada norma, que para que seja possível a dedução dos valores pagos a título de despesas médicas deve-se atender cumulativamente aos seguintes requisitos: tratar-se de prestação de serviço na área da saúde, realizada por médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais ou o fornecimento de produtos de exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias; o beneficiário da prestação ou produto deve ser o contribuinte ou seus dependentes e o preço da prestação ou produto deve ter sido suportado pelo sujeito passivo.

A determinação contida no Decreto-Lei nº 5.844/1943, reproduzida no Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, artigo 73, estabelece que cabe ao sujeito passivo desincumbir-se do ônus da prova das despesas médicas deduzidas, quando exigido pela autoridade fiscalizadora:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

Observa-se que a lei pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre, como visto anteriormente, no caso das deduções em que o citado decreto estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o impugnante a obrigação de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, acarreta consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado.

Assim, ainda que em princípio seja admitido como prova de pagamentos os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado, existindo dúvida quanto à materialidade do pagamento efetuado pelo sujeito passivo (ônus financeiro) e/ou quanto à efetividade do serviço prestado pelo profissional e/ou quanto ao beneficiário dos tratamentos, a administração tributária está autorizada a solicitar outros elementos de prova ao sujeito passivo.

A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte, portanto, está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados. Registre-se que em defesa do interesse público, entende-se que, para gozar as deduções com despesas médicas, não basta ao contribuinte a disponibilidade de recibos e declarações, cabendo a

este, se questionado pela autoridade administrativa, comprovar, de forma objetiva a prestação do serviço médico e o efetivo desembolso.

Conforme relatado, o sujeito passivo juntou aos autos apenas cópias de recibos emitidos por psicólogos distintos que totalizariam o montante de despesas médicas glosadas e três declarações indicando que tais recibos se referiam a tratamentos psicoterápicos da impugnante.

Constata-se que a contribuinte não juntou aos autos, por ocasião da impugnação, qualquer documento capaz de comprovar que, de fato, teria sido ela a suportar o ônus financeiro das despesas médicas declaradas e glosadas, limitando-se a afirmar que os recibos apresentados à autoridade lançadora, por si só, bastariam para que se considerassem tais importâncias como despesas passíveis de dedução da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física.

Considerando-se que, conforme documento de fls. 16/17, a glosa dessas despesas deu-se pela ausência de comprovação da efetividade das despesas com a demonstração, por parte da contribuinte, de que suportou o ônus financeiro das despesas médicas declaradas, conclui-se que as alegações da contribuinte em sentido contrário estão desamparadas de elementos fáticos que as fundamentem.

Ressalte-se, que a necessidade de tal comprovação ganha ainda mais importância ante a constatação de que todos os quatro recibos foram emitidos por psicólogos distintos e que, conforme declarações trazidas aos autos pela contribuinte, a beneficiária de todos os atendimentos psicoterápicos com esses profissionais seria ela mesma. Ora, ainda que se considere que uma das psicólogas tenha afirmado que o tratamento se referia a atendimento psicoterápico de casal, não é verossímil que a mesma pessoa durante o mesmo período busque atendimento psicológico com quatro profissionais distintos.

Com relação à alegação da contribuinte de que já teria apresentado antes da notificação de lançamento cópias de extratos com sua movimentação bancária apta a fazer a referida comprovação tem-se conforme segue.

Como relatado, para evitar qualquer prejuízo ao exercício do direito ao contraditório e da ampla defesa, os autos do presente processo foram baixados em diligência (fls. 27/28) para que fosse conferido novo prazo de trinta dias para apresentação de cópias dos recibos das despesas glosadas e dos extratos bancários que contivessem a movimentação, que o impugnante entendesse ser capaz de comprovar a efetividade dos pagamentos. Nessa intimação foram expressamente mencionados os dispositivos normativos que determinam a obrigação do sujeito passivo de instruir sua impugnação com todos os documentos aptos a fundamentar suas alegações.

Contudo, o impugnante deixou de atender a essa intimação apontando que tal documentação perfaria a quantia de 61 folhas e aduzindo que já teria apresentado as cópias de extratos à Secretaria da Receita Federal antes da lavratura da notificação.

O Decreto nº 70.235/1972, que regula o processo administrativo fiscal determina que:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência. (grifo nosso)

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (grifo nosso).

Observa-se, pela interpretação dos dispositivos citados que é dever do contribuinte instruir sua impugnação com os documentos em que se fundamente. Sendo assim, considerando-se que não houve a ocorrência de nenhuma das hipóteses mencionadas no Decreto nº 70.235/1972, artigo 16, § 4º, alíneas a, b e c, em que pese a afirmação do impugnante de que teria apresentado cópia dos extratos com sua movimentação bancária apta a fazer a referida comprovação da efetividade das despesas antes da lavratura da notificação de lançamento, a alegação de que sua movimentação bancária seria apta a comprovar os valores de despesas indicadas nos recibos não pode prosperar porque não há elementos nos autos que lhe fundamentem.

No presente caso, face ao exposto, a comprovação de que a contribuinte efetivamente suportou os desembolsos, ainda que o pagamento não tenha sido feito por meio de cheque ou de transferência de fundos, provavelmente, poderia ser efetuada pela apresentação de cópias de extratos bancários, especificamente, os de conta corrente do sujeito passivo que demonstrassem que os valores pagos nos recibos guardam relação com os lançamentos efetuados na sua conta corrente bancária (não necessariamente discriminando valores idênticos aos lançamentos).

Portanto, tendo em vista que o sujeito passivo não juntou aos autos elementos subsidiários suficientes a comprovar que de fato suportou os desembolsos em relação as despesas declaradas, a glosa referente a essas despesas médicas é procedente.

Em face de todo o exposto, voto pela improcedência da impugnação e pela manutenção do crédito exigido no AI de que trata o presente processo.

Assinado digitalmente

Yuri Gagharin de Assis Braga – Relator

Ciente do acórdão da DRJ em 20/09/2013, o contribuinte, em 22/10/2013, apresentou recurso voluntário, no qual alega, em apertado resumo, que 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 julgamento do pedido formulado.

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

Conforme expõe o i. CONS. HONÓRIO ALBUQUERQUE DE BRITO:

Retornando à sistemática do lançamento por homologação no IRPF, dentro do prazo até que se dê a homologação, e enquanto a Fazenda Pública não interfere e não se pronuncia a respeito, opera-se como que uma presunção de verdade em relação à apuração do contribuinte. Entretanto, uma vez estabelecida a ação da Fiscalização da Receita Federal para verificação de eventuais infrações, cabe ao fiscal promover as diligências necessárias.

Assim sendo, não se mostra desarrazoada a exigência do Fisco da apresentação de elementos que comprovem, a juízo da autoridade tributária, a ocorrência da

prestação do serviço, sua natureza e especialidade, a quem foi prestado, a transferência efetiva dos valores pagos de quem arcou com o ônus financeiro para o beneficiário. Ao contrário, é zelo da autoridade fiscal em cumprimento de suas obrigações funcionais, com amparo da lei. Ao solicitar, por exemplo, documentos que comprovem o efetivo pagamento dos valores, não está o fiscal necessariamente a atestar a inidoneidade do recibo apresentado ou tampouco do profissional que o emitiu. Está sim a solicitar elementos que se complementam na composição de um conjunto probatório com vista a formar sua convicção. É certo que as solicitações de documentos devem atender à razoabilidade, devendo ser evitados os pedidos de provas impossíveis ou de difícil produção.

De fato, nos termos da Súmula CARF 180, *“para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais”*.

Assim, a autoridade fiscal tem legitimidade e permissão para exigir do sujeito passivo a apresentação de provas complementares para acolhimento das alegadas despesas médicas efetuadas, de modo a tornar a singela apresentação de recibos **insuficiente**, ainda que eles atendam aos requisitos formais previstos na legislação.

Sem prejuízo da estrita observância à orientação sedimentada no enunciado da Súmula CARF 180, a permissão para a exigência de comprovação complementar é ato plenamente vinculado, isto é, cuja prática não pode ser discricionária. Como qualquer ato administrativo, a rejeição das alegadas despesas médicas deve ser fundamentada e motivada.

A imprescindibilidade da motivação decorre do caráter plenamente vinculado do lançamento (art. 142, par. ún.do CTN) e da circunstância de ele se tratar de ato administrativo (art. 50 da Lei 9.784/1999).

Afinal, sabe-se que *“a presunção de validade do lançamento tributário será tão forte quanto for a consistência de sua motivação, revelada pelo processo administrativo de constituição do crédito tributário”* (AI 718.963-AgR, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 26/10/2010, DJe-230 DIVULG 29-11-2010 PUBLIC 30-11-2010 EMENT VOL-02441-02 PP-00430), e, dessa forma, o processo administrativo de controle da validade do crédito tributário pauta-se pela busca da chamada “verdade material”.

A propósito, *“por respeito à regra da legalidade, à indisponibilidade do interesse público e da propriedade, a constituição do crédito tributário deve sempre ser atividade administrativa plenamente vinculada. É ônus da Administração não exceder a carga tributária efetivamente autorizada pelo exercício da vontade popular. Assim, a presunção de validade juris tantum do lançamento pressupõe que as autoridades fiscais tenham utilizado os meios de que legalmente dispõem para aferir a ocorrência do fato gerador e a correta dimensão dos demais critérios da norma individual e concreta, como a base calculada, a alíquota e a sujeição passiva”* (RE 599194 AgR, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-08 PP-01610 RTJ VOL-00216-01 PP-00551 RDDT n. 183, 2010, p. 151-153)

Assim, a declaração de insuficiência de recibos conjugada à faculdade de exigir documentação complementar, especialmente prova específica da transferência de valores monetários (cheques, PIX, DOCs, TEDs, transferências bancárias, cartão de crédito, extratos bancários) não são discricionárias e, nesse sentido, devem ser devidamente motivadas e fundamentadas.

A questão de fundo se torna, assim, saber-se se exige-se a inexorável apresentação desse tipo de documento – prova da operação de transferência de recursos (se as condições de sua exigibilidade foram cumpridas), ou se sua ausência pode ser suprida por outros meios de prova admitidos em direito.

De fato, são indícios consistentes a exigir aprofundamento do acervo probatório das despesas médicas, exemplificativamente:

- a) Insuficiência do patrimônio ou das receitas declaradas para fazer frente ao custo dos serviços, dada a necessidade de prover outras despesas essenciais à vida humana;
- b) Inidoneidade dos prestadores dos serviços médicos;
- c) Incompatibilidade dos valores pagos, quando comparados com a prática normalmente verificada na praça;
- d) Ausência de registro dos respectivos recebimentos nos deveres instrumentais dos prestadores de serviços (e.g., DAA, DMED);
- e) Inusualidade da prática de pagamento de tais quantias em espécie.

AGUSTÍN GORDILLO faz uma observação muito interessante e que julgo útil para o estudo das presunções e do “ônus processual probatório” a envolver atos administrativos em sentido amplo:

“Claro está, se o ato não cumpre sequer com o requisito de explicitar os fatos que o sustentam, caberá presumir com boa certeza, à mingua de prova em contrário produzida pela Administração, que o ato não tem tampouco fatos e antecedentes que o sustentem adequadamente: se houvesse tido, os teria explicitado” (Tratado de derecho administrativo. Disponível em http://www.gordillo.com/tomos_pdf/1/capitulo10.pdf, 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 irrecorrível 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 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 hospitais, efetuadas pelo contribuinte, relativas ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, quando comprovadas com documentação hábil e idônea. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. Em princípio, os recibos que, emitidos por profissionais habilitados, atendem os requisitos legais são hábeis e idôneos para fins de comprovar a dedução de despesas médicas, são eles que comprovam o pagamento. Não obstante, em havendo indícios que desabonem a presunção de idoneidade desses documentos, a autoridade fiscal tem o poderdever de exigir outras formas de comprovação a fim de comprovar por provas ou mesmo por conjunto de indícios veementes que afastem a regra geral de aptidão dos recibos para fins de dedução. Na falta dessas provas ou indícios veementes os recibos permanecem como documentos hábeis e idôneos. Todavia, não são hábeis a justificar a dedução documentos que não contenham os requisitos intrínsecos a qualquer recibo, entre os quais identificar quem pagou, quem recebeu, o quanto foi pago e em que data, e os requisitos legais. Recurso provido em parte.

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

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

Numero da decisão:2001-000.204

Ademais, a singela ausência de distinção entre fonte pagadora e beneficiário é insuficiente para manter a glosa. O modo menos ambíguo e vago para identificação dos elementos essenciais do pagamento consiste na aposição de rótulos às informações. Contudo, a prática empresário-comercial de emissão de documentos nem sempre é padronizada de modo otimizado, nem observa a máxima cautela. Afinal, a linguagem natural utilizada no cotidiano tende a ser fluida (cambiante), atécnica e subordinadas às particularidades regionais. Em alguns momentos, o Direito acaba por juridicizar a prática (e.g., art. 673, 3 da Lei 556/1850).

Assim, ausentes outros obstáculos, pode-se inferir que a fonte pagadora é também o beneficiário, pois essa é a prática adotada na elaboração de documentos simplificados ou padronizados.

De fato, a própria SRFB reconhece essa circunstância, como revela consulta ao art. 97, II da IN 1.500/2014, textualmente:

Art. 97. A dedução a título de despesas médicas limita-se a pagamentos especificados e comprovados mediante documento fiscal ou outra documentação hábil e idônea que contenha, no mínimo:

[...]

II - a identificação do responsável pelo pagamento, bem como a do beneficiário **CASO seja pessoa diversa daquela;** (grifamos).

Em sentido semelhante, a simples e isolada ausência de indicação do endereço não justifica a glosa, ante a possibilidade de identificação desse dado de outro modo, inclusive com consulta aos bancos de dados disponíveis à autoridade fiscal:

Art. 97. A dedução a título de despesas médicas limita-se a pagamentos especificados e comprovados mediante documento fiscal ou outra documentação hábil e idônea que contenha, no mínimo:

§ 4º A ausência de endereço em recibo médico é razão para ensejar a não aceitação desse documento como meio de prova de despesa médica, **porém não impede que outras provas sejam utilizadas, a exemplo da consulta aos sistemas informatizados da RFB.** (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1756, de 31 de outubro de 2017) (grifamos).

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

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

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

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

No caso em exame, a autoridade lançadora intimou o sujeito passivo à comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas (fls. 70).

Em resposta, o sujeito passivo afirma entregar os extratos bancários para comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas, *verbatim* (fls. 71):

Em anexo a contribuinte junta cópias de extratos bancários dos exercícios em epígrafe, com as movimentações no Banco do Brasil e no Banco Iai', com registros de pequenos cheques compensados e inúmeros saques em dinheiro para fazer face às despesas rotineiras com os itens em pauta. Note-se que as operações gerais comerciais eram feitas com cartões diretamente. Mas como os profissionais utilizados não dispunham desse modo de pagamento, previamente havia saques em dinheiro para o cumprimento das sessões. Em aditamento, a contribuinte signatária solicita que os profissionais beneficiários dos pagamentos sejam ouvidos.

Há uma cota de registro de recebimento dessa resposta, sem ressalvas.

A autoridade lançadora rejeitou a informação contida nos extratos, na medida em que não haveria coincidência entre as datas e valores de saques e de emissão de cheques com os respectivos recibos, *verbis* (fls. 71):

[...] contribuinte não fez a devida comprovação ao efetivo pagamento das despesas médicas lançadas. Os extratos bancários e/ou cópias de cheques devem coincidir em data e valor com os respectivos recibos.

Em sua impugnação, o sujeito passivo pede a reavaliação das informações constantes nos documentos apresentados (fls. 02-05).

Porém, a Receita Federal não encontrou o Dossiê da Malha Fiscal que conteria os documentos examinados pela autoridade lançadora, textualmente (fls. 25):

Em resposta ao Memorando nº 135/2012, de 22 de Agosto de 2012 informo que o dossiê de malha fiscal da contribuinte Luisa Hortência Viana Mendonça, CPF 342.827.426- 15, de ND06/045 021.501-2004 não se encontra no arquivo, devido o tempo decorrido.

Diante do extravio dos documentos apresentados pelo sujeito passivo, examinados pela autoridade lançadora e que serviram de suporte à motivação do lançamento, houve-se por bem intimar o contribuinte para que apresentasse-os novamente (fls. 28):

- intime o sujeito passivo a apresentar, citando os dispositivos normativos contidos no item 5 do presente despacho, no prazo de 30 dias de sua ciência, cópias dos recibos das despesas glosadas e dos extratos bancários que contenham a movimentação que ele entenda ser capaz de comprovar a efetividade dos pagamentos.

Em resposta à nova intimação, o sujeito passivo informa já ter apresentados os documentos solicitados (fls. 32):

Diante da ausência de reapresentação de cópias dos documentos que instruíram o lançamento, o órgão julgador de origem decidiu manter a glosa das despesas não comprovadas:

Observa-se, pela interpretação dos dispositivos citados que é dever do contribuinte instruir sua impugnação com os documentos em que se fundamente. Sendo assim, considerando-se que não houve a ocorrência de nenhuma das hipóteses mencionadas no Decreto nº 70.235/1972, artigo 16, § 4º, alíneas a, b e c, em que pese a afirmação do impugnante de que teria apresentado cópia dos extratos com sua movimentação

bancária apta a fazer a referida comprovação da efetividade das despesas antes da lavratura da notificação de lançamento, a alegação de que sua movimentação bancária seria apta a comprovar os valores de despesas indicadas nos recibos não pode prosperar porque não há elementos nos autos que lhe fundamentem.

Há aqui uma questão essencial e inconfundível com o mérito da comprovação da efetividade dos pagamentos a título de despesas médicas, que é a circunstância de o sujeito passivo ter ou não ter atendido à intimação para essa comprovação.

Do modo como exposto no acórdão-recorrido, o sujeito passivo não teria comprovado os pagamentos, por ter-se negado a reapresentar cópias dos documentos que foram analisados pela autoridade lançadora e, por essa razão, tornaram-se indissociáveis da motivação do lançamento.

Ocorre que o sujeito passivo entregou tais documentos, pois:

- a) Há registro de recebimento de tais documentos pela autoridade lançadora, sem ressalvas; e
- b) A expressão da motivação, constante na Notificação de Lançamento, **expressamente** rejeita a adequação das informações constantes nos extratos, por ausência de simetria (coincidência) entre saques e cheques e o adimplemento das obrigações (tal como registrado nos recibos).

Segundo o quadro delineado, a função revisora do órgão julgador de origem foi obstada pelo extravio dos documentos (suporte físico) custodiados pela Receita Federal do Brasil. O órgão de origem simplesmente não poderia confirmar, nem infirmar, as conclusões a que chegou a autoridade lançadora acerca da coincidência ou não dos saques e dos cheques e dos pagamentos porque os extratos não estavam disponíveis.

Diante desse obstáculo, a solução encontrada foi re-intimar o sujeito passivo para suprir essa deficiência, mediante repetição de ato praticado na fase de lançamento. Tem-se aqui três problemas:

- a) Ausência de competência do órgão julgador para repetir o ato de lançamento;
- b) Imposição de ônus probatório imprevisto ao sujeito passivo, por violação a que ele não deu causa;
- c) Impossibilidade de reconstruir o quadro fático-jurídico que efetivamente compõe a motivação do lançamento, nele inclusa a interpretação da autoridade lançadora sobre o critério determinante para comprovação do efetivo pagamento, quando o instrumento probatório é a movimentação bancária do sujeito passivo.

Em relação ao primeiro problema, a competência para a constituição do crédito tributário é da autoridade lançadora. O órgão de julgamento parte do quadro fático-jurídico definido no lançamento para confirmá-lo ou para infirmá-lo, mas não pode acrescentar-lhe critérios determinantes, nem suprir-lhe eventuais deficiências.

No momento em que o acórdão-recorrido registra que o sujeito passivo deixou de comprovar o efetivo pagamento **perante a instância revisora**, numa **segunda oportunidade**, o órgão julgador acaba por substituir a autoridade lançadora. De fato, o que está em discussão não é se o sujeito passivo pode comprovar ou não as despesas a qualquer momento, mas se a rejeição das informações constantes dos extratos, em função da falta de coincidência com as datas de adimplemento dos serviços médicos, é juridicamente válida.

Sobre o segundo problema, é incorreto afirmar que o sujeito passivo não comprovou os pagamentos, na perspectiva processual, como se ele tivesse deixado de atender à intimação.

Conforme visto, a intimação foi atendida, seja pelo registro de recebimento dos documentos, quer pela menção expressa a eles na motivação do lançamento. Houve a prática do ato processual. Não houve omissão. O que o órgão julgador estava vocacionado a fazer era verificar se as informações constantes no suporte (extratos) era suficiente para atender aos requisitos legais para reconhecimento da dedução, como propõe o sujeito passivo, ou se eram inábeis, nos termos interpretados pela autoridade lançadora.

Evidentemente, a perda dos documentos que serviram de base ao lançamento impede esse controle de mérito, de modo a tornar impossível a defesa do sujeito passivo.

Por fim, mas não menos importante, se o órgão de origem reconstrói o quadro fático, de modo a inová-lo, há a modificação dos critérios determinantes do lançamento. Por exemplo, tão-somente a partir do quanto exposto na Notificação do Lançamento, é possível intuir dois universos possíveis:

- a) A autoridade lançadora entende ser necessária absoluta simetria entre as dimensões quantitativas e temporais dos saques e dos cheques e os parâmetros do adimplemento, i.e., a dívida solvível na data X e com valor Y terá o pagamento comprovado se, e somente se, houver um saque de valor exato Y na data específica X (identidade ou lógica binária), **e, no caso concreto, inexistiria essa congruência rigorosa;** ou
- b) A autoridade administrativa entende haver algum grau de indefinição, bastando existir na data de adimplemento X disponibilidade de valor igual ou superior a Y, proveniente de saque ou de cheque em data anterior, mas próxima, a X (vagueza, vacuidade ou *fuzzy logic*), **contudo, no caso concreto, inexistiria sequer essa proximidade.**

Como os documentos em que se baseou a autoridade lançadora foram perdidos, é impossível concluir qual foi o critério decisório determinante adotado na constituição do crédito tributário, e somente restaria ao órgão julgador de origem suprir essa ausência, potencialmente inovando os critérios do lançamento.

Dado que os órgãos julgadores, tanto de origem como de destino, são incompetentes para inovar os critérios decisórios determinantes do lançamento, descaberia intimar o contribuinte para tentar restaurar o suporte do quadro fático-jurídico.

Em conclusão, quer por violação do direito de defesa (art. 59, II do Decreto 70.235/1972), quer por inovação do critério determinante do lançamento (arts. 142, *caput*, 145 e 149 do Código Tributário Nacional), o acórdão-recorrido deve ser reformado, para restabelecer as deduções pleiteadas pelo sujeito passivo.

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino

Fl. 20 do Acórdão n.º 2001-004.985 - 2ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 10680.009569/2008-48