



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10725.000180/2009-54
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-004.740 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 25 de novembro de 2021
Recorrente ALESSANDRA WAKED PEIXOTO SOBRAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONJUNTO PROBATÓRIO. DESPESAS MÉDICAS. CRITÉRIOS PARA RECONHECIMENTO DA DOCUMENTAÇÃO COMO INIDÔNEA OU INSUFICIENTE. INOVAÇÃO DOS CRITÉRIOS. DEFINIÇÃO EXTEMPORÂNEA TÃO-SOMENTE POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DA IMPUGNAÇÃO. NULIDADE.

Todas as despesas médicas estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade solicitar elementos de prova dos respectivos pagamentos. Tais elementos de prova devem ser solicitados de modo expresse e específico. Viola o art. 59, II do Decreto 70.235/1972 o detalhamento superveniente dos documentos necessários para reconhecimento do direito às deduções com despesas médicas, tão-somente por ocasião do julgamento da impugnação, em descompasso com os termos genéricos empregados na notificação de lançamento.

AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DO BENEFICIÁRIO. INSUFICIÊNCIA.

A singela ausência de distinção entre fonte pagadora e beneficiário é insuficiente para manter a glosa, quando for possível dessumir a coincidência de ambos.

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).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto de acórdão prolatado pela 3ª Turma da DRJ/CGE (04-28.434) que manteve parcialmente lançamento tributário, referente à glosa de despesas médicas (i) cujo efetivo pagamento não fora comprovado (fls. 25-30).

Referido acórdão foi assim ementado:

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

Exercício: 2006

DESPESAS MÉDICAS

Todas as despesas médicas estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade solicitar elementos de prova dos respectivos pagamentos. Nessa hipótese, a apresentação tão-somente de recibos, sem a prova do efetivo pagamento, é insuficiente para comprovar o direito à dedução pleiteada.

Para boa compreensão da matéria, transcrevo os seguintes trechos do acórdão-recorrido:

Trata o presente processo de impugnação à exigência formalizada através de NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO de imposto de renda pessoa física, f. 06 a 09, do exercício 2006, ano-calendário 2005, por meio do qual se exige o crédito tributário no valor de R\$ 1.860,07 calculado em 05/01/2009 tendo os seguintes valores originários:

Imposto Suplementar sujeito à multa de ofício (parte A): R\$893,75;

Imposto sujeito à multa de mora (parte B): R\$0,00.

Segundo descrição dos fatos e enquadramento legal, f. 7, o lançamento de ofício decorre das seguintes infrações:

Dedução indevida de despesas médicas no valor de R\$ 3.250,00. Consta na complementação da descrição dos fatos que:

Glosa. em virtude da falta de identificação dos beneficiários dos serviços prestados: R\$ 3.000,00, correspondentes a recibos emitidos por Cynthia Rangel Coelho, CPF 083.839.587-22 e R\$ 250,00, correspondentes a recibo emitido por Wolmar'AlcAntara PulCheri, CPF 665.163.827-00.

A ciência da Notificação de Lançamento ocorreu em 15/01/2009 (AR - cópia 20).

DA IMPUGNAÇÃO

Em sua impugnação (f. 02 a 04), a interessada alega que:

1. Todos os recibos informados em sua DIRPF foram devidamente emitidos, e quando solicitados pela Receita Federal para comprova-los, foram apresentados dentro do prazo legal;
2. Procurou à Receita Federal onde foi bem atendida e foi esclarecido que tinha que constar expressamente quem foi o paciente dos tratamentos realizados;
3. Através de orientação na própria Receita Federal, solicitou aos profissionais que emitissem declaração comprovando que os recibos por ele emitidos referiam-se a tratamento nela realizado;
4. Assim, solicita o cancelamento da Notificação de Lançamento;

É o relatório.

A decisão de primeira instância foi proferida com a seguinte ementa:

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

Exercício: 2006

DESPESAS MÉDICAS

Todas as despesas médicas estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade solicitar elementos de prova dos respectivos pagamentos. Nessa hipótese, a apresentação tão-somente de recibos, sem a prova do efetivo pagamento, é insuficiente para comprovar o direito à dedução pleiteada.

Ciente do acórdão da DRJ em 08/05/2012, o(a) contribuinte, em 04/06/2012, apresentou recurso voluntário, no qual alega, em apertado resumo, que:

- a) comprovação do paciente beneficiário dos serviços médicos prestados conforme documentos constantes dos autos
- b) inovação de critério jurídico da decisão de primeira instância - exigência de comprovação de efetivo desembolso e comprovação da necessidade de tratamento médico quando a autuação ocorreu pela falta de identificação do beneficiário dos serviços prestados

É o relatório.

A interessada foi cientificada do lançamento em 15/01/2009 (AR - cópia f. 20) e impugnou em 04/02/2009 (f. 02 a 04).

A impugnação é tempestiva nos termos do artigo 15 do Decreto 70.235/72, que rege o contencioso administrativo e preenche os demais requisitos previstos na legislação. Assim sendo, dela tomo conhecimento.

DAS DESPESAS MÉDICAS

Quanto à dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual, a Lei nº 9.250, de 1995, em seu art. 8º, estabelece:

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

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

II – das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e 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: (...)

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 feitos pelo contribuinte, relativos ao seu 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 ou no Cadastro de Pessoas Jurídicas de quem recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.” (Grifou-se).

Depreende-se dos dispositivos transcritos que o direito à dedução das despesas médicas na declaração está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, 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, sofre as conseqüências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Portanto, revela-se equivocado o entendimento de que os recibos são os únicos documentos necessários e hábeis para comprovação dos pagamentos e lisura das deduções pleiteadas. Esta não é a correta interpretação do dispositivo. A critério da Autoridade Fiscal, podem ser exigidas provas complementares, pois a tônica do dispositivo é a especificação e comprovação dos pagamentos.

Havendo questionamento da autoridade fiscal, torna-se necessária a comprovação da efetiva prestação do serviço e do pagamento correspondente, não bastando, para gozar as deduções com despesas médicas, a disponibilidade de simples recibos ou declarações.

Veja que o artigo 73 e § 1º do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 estabelece:

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

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

Assim, pela interpretação sistemática da legislação tributária, verifica-se a Autoridade Fiscal pode exigir provas complementares, como a comprovação do efetivo desembolso quando considerar, a seu exclusivo critério, que os elementos trazidos não são suficientes.

Os julgados a seguir corroboram este entendimento:

COMPROVAÇÃO RECIBOS – Diante de elementos que colocam em dúvida a idoneidade dos recibos apresentados para a comprovação de pagamentos de despesas médicas, justifica-se a exigência por parte do Fisco de elementos adicionais para a comprovação da efetiva prestação dos serviços e/ou do pagamento. Sem isso, o simples recibo é insuficiente para comprovar a despesa, justificando a glosa. 1o CC/ 4a Câmara/Acórdão 104-21.813 em 16.08.2006.

COMPROVAÇÃO RECIBOS – Simples recibos não são suficientes para demonstrar a efetividade do pagamento a título de despesas com tratamento psicológico, mormente no caso de não terem sido trazidos aos autos provas adicionais suficientes à comprovação da efetiva prestação dos serviços e, ainda, existirem fortes indícios de que eles não foram prestados. Somente podem ser dedutíveis quando comprovada mediante documentos hábeis e idôneos a efetiva prestação dos serviços e a vinculação do pagamento ao serviço prestado. 1o. CC/ 6a Câmara/Acórdão 106-16.542 em 17.10.2007.

DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE OUTROS ELEMENTOS DE PROVA PELO FISCO. POSSIBILIDADE. todas as despesas médicas estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar elementos de prova dos respectivos pagamentos. nessa hipótese, a apresentação tão-somente de recibos, sem a prova do efetivo pagamento, é insuficiente para comprovar o direito à dedução pleiteada. multa de ofício. CARF - 2a. Seção - 1a. Turma Especial / ACÓRDÃO 2801-00.497 em 12.05.2010. Publicado DOU: 16.09.2010.

Assim, é necessário que seja comprovado:

1. Quem são as pessoas que receberam tratamento para que fique comprovado que estas pessoas são o próprio contribuinte ou seu dependente;
2. Que haja, nos recibos médicos apresentados, a descrição dos serviços prestados para que fique caracterizado se tratar de despesas médicas dedutíveis;
3. A comprovação do efetivo desembolso para que se verifique se o pagamento ocorreu e se ocorreu dentro do ano-calendário;

A interessada declarou que é médica, possui plano de saúde e mesmo assim efetuou diversos gastos sem a utilização de seu plano.

Isto permite que o Auditor-Fiscal tenha maior rigor na apreciação das provas, não sendo suficiente a apresentação de um recibo. Assim, justifica-se a exigência por parte do Fisco de elementos adicionais para a comprovação da efetiva prestação dos serviços e do pagamento.

A interessada trouxe aos autos os seguintes documentos:

[...]

Em relação ao recibo emitido por WOLMAR ALCÂNTARA PULCHERI, a interessada trouxe aos autos um recibo de R\$ 250,00 equivalente a uma consulta médica, e uma declaração que confirma que a consulta foi realizada pela própria interessada. O valor é compatível com o tratamento efetuado e a dedução será acatada.

Em relação à despesa relativa a CYNTHIA RANGEL COELHO, a interessada apresentou declaração (f. 10) e recibos (f. 12) referente a 45 (quarenta e cinco) sessões de RPG. A interessada não trouxe aos autos provas complementares e não efetuou a comprovação do efetivo desembolso.

A interessada poderia ter trazido aos autos cópias de exames, prontuários médicos, prescrições médicas. Além disso, deveria ter efetuado a prova do efetivo desembolso.

Conforme DIRPF (folha 15 a 17) o sujeito passivo somente declarou rendimentos de PJ. Assim, toda sua renda transita pela conta corrente, o que facilita a comprovação do efetivo desembolso através, por exemplo, dos extratos bancários, pois mesmo tendo efetuado o pagamento em moeda, constará o saque respectivo.

Por todos esses motivos, para a comprovação da despesa médica declarada e glosada, o sujeito passivo deveria trazer aos autos:

1. Cópias de exames, pedidos médicos, e outros documentos;
2. Prova do efetivo desembolso, através, por exemplo, da apresentação de extratos bancários com destaque dos saques ou cheques emitidos com valores e datas compatíveis com os recibos apresentados.

O cálculo do imposto devido fica da seguinte forma:

[...]

DA CONCLUSÃO

Ante o exposto e considerando tudo mais que dos autos consta, VOTO por JULGAR A IMPUGNAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE, mantendo-se em parte o crédito tributário exigido da seguinte forma:

Em síntese, a recorrente afirma ter sido surpreendida pela imposição de novos critérios inicialmente não exigidos pela autoridade fiscal e, portanto, crê ter bem desempenhado seus deveres perante a administração tributária.

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

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 2001-004.740 - 2ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10725.000180/2009-54

Voto

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

Conheço do recurso voluntário, porquanto tempestivo e observante dos demais requisitos legais para exame e julgamento da matéria.

Ainda preliminarmente, entendo que o pedido formulado pelo recorrente comporta conhecimento em menor extensão (*infra petita*), com o objetivo tecnicamente qualificado de reformar o acórdão-recorrido por vício formal e, superado o óbice, instar à administração a proceder ao controle de validade do lançamento tributário.

Em regra, as razões e os respectivos pedidos formulados no recurso voluntário devem guardar pertinência à matéria decidida no acórdão-recorrido, sob pena de não-conhecimento da irresignação. É o que dispõe o art. 17 do Decreto 70.235/1972, textualmente:

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

Ocorre que a legislação de regência não obriga o sujeito passivo a contar com defesa técnica qualificada durante a dedução de suas pretensões perante as autoridades fiscais. Em princípio, o sujeito passivo pode expressar-se em linguagem natural, cotidiana, com o objetivo de instar a administração a realizar o controle de validade do crédito tributário, cuja higidez é compulsória.

De fato, o art. 322, §2º do CPC/2015, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo tributário, disciplina que “*a interpretação do pedido considerará o conjunto da postulação e observará o princípio da boa-fé*”.

A propósito, a recorrente expõe na respectiva fundamentação, textualmente (fls. 41):

Após apuração, recebi em janeiro de 2009 Notificação de Lançamento para recolher ou impugnar no prazo de 30 dias, o valor referente a "GLOSA, EM VIRTUDE DA FALTA DE IDENTIFICAÇÃO DOS BENEFICIÁRIOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS" (Doc 2), dos recibos emitidos por Cyntia Rangel Coelho CPF: 083.839.587-22 e Wolmar Alcantara Pulcheri, CPF: 665.163.827-00. Nota-se, que a Intimação Fiscal foi concluída e a descrição dos fatos Enquadrada apenas como: "GLOSA, EM VIRTUDE DA FALTA DE IDENTIFICAÇÃO DOS BENEFICIÁRIOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS" (Doc 2).

[...]

Entretanto, o Relator a todo momento, (vide acima "Conclusões e Argumentos do Relator no Acórdão"), fundamenta-se de forma equivocada a razão de que a beneficiária não provou o efetivo desembolso e a necessidade de tratamento, onde a tônica, a questão, o motivo da Glosa foi a falta de identificação dos beneficiários dos serviços prestados nos recibos apresentados, que neste caso, foi identificado posteriormente, junto com a impugnação, através das respectivas declarações dos prestadores, onde os mesmos declaram que os serviços foram prestados na própria contribuinte (Doc 6 e 7). Nota-se que o Relator cria dois fatos novos: Comprovação do efetivo desembolso e Comprovação do tratamento através de exames, prontuários, etc... Como se estivesse realizando a primeira Intimação Fiscal, não oferecendo prazo ou qualquer chance da contribuinte defender-se, e em seguida julga o pedido de impugnação em segunda instância. Outro fato que chama atenção é o Relator argumentar que a "interessada declarou ser médica, ter plano de saúde e utilizar serviços médicos fora do plano". Esta afirmativa nos trás uma forte insegurança na análise dos autos, pois, A INTERESSADA NUNCA FEZ O CURSO DE MEDICINA. A CONTRIBUINTE É, E DECLAROU

SER BOMBEIRO MILITAR NA DECLARAÇÃO. Apesar de em momento algum ter sido solicitado pela Receita a comprovação da necessidade de tratamento médico, até porque o manual da Receita Federal com as regras para as Deduções Médicas na declaração de 2006 (Doc 8) não informa e nem alerta para que o contribuinte faça isto, procurei em meus "pertences" e encontrei resultados de exames (Doc 9) que comprovam que desde 2002, já começava a apresentar problemas de coluna cervical, tendinite calcária do supraespinhoso e labirintite periférica irritativa, tudo fruto de problemas posturais, que podem ser corrigidos com RPG.

Desse modo, a leitura que faço do pedido, para que “cancele o débito fiscal”, comporta interpretação também no sentido da pretensão à reforma do acórdão-recorrido no campo da competência, para firmar ou para infirmar a conclusão a que chegou a autoridade fiscal quanto à insuficiência do acervo probatório exigido por ocasião da impugnação.

Passo ao exame de mérito.

Em que pese a fundamentação deduzida no acórdão-recorrido, o recurso voluntário comporta parcial provimento.

A questão de fundo entregue ao conhecimento deste colegiado consiste em se saber se a d. autoridade julgadora poderia ter considerado incompleto o acervo probatório produzido pela então impugnante, com base em exigência genérica, explicitada tão-somente por ocasião do julgamento.

Em regra, compete ao sujeito passivo apresentar os documentos que entende necessários para instrução de sua impugnação no momento da respectiva apresentação (art. 16, §4º do Decreto 70.235/1972).

Porém, cabe a apresentação superveniente de documentação, com o objetivo de contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos (art. 16, §4º, c do Decreto 70.235/1972).

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 5º As despesas médicas dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo da declaração de rendimentos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).

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

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

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

Elucidativos desse risco são os seguintes precedentes:

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

Numero da decisão:2003-002.600

Numero do processo: 10680.005472/2008-66

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

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

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

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

Numero da decisão: 2201-002.503

Numero do processo: 13162.000079/2009-12

Turma: Segunda Turma Extraordinária da Segunda Seção

Seção: Segunda Seção de Julgamento

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

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

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

Numero do processo: 10510.004826/2007-26

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

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

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

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2005 IRPF. COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. COMPROVAÇÃO. POSSIBILIDADE. Restando comprovado o imposto de renda retido na fonte, cabe computa-lo no lançamento. AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. Não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração. Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento.

Numero do processo: 13748.001852/2008-98

Turma: Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção

Câmara: Primeira Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Mon Apr 14 00:00:00 UTC 2014

Data da publicação: Mon May 05 00:00:00 UTC 2014

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2006
DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. INOVAÇÃO Devem ser restabelecidas as despesas devidamente comprovadas, através de documentação idônea, que faz prova da efetividade dos serviços contratados e dos respectivos beneficiários dos serviços

contratados. Vedada a inovação da fundamentação por oposição de motivo não constante da autuação. Recurso Provido

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

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

Numero do processo:13677.000205/2001-73 **Data da sessão:**Mon May 10 00:00:00 UTC 2010 **Ementa:**IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA — IRPF Ano-calendário: 1999 IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS. IDONEIDADE DE RECIBOS CORROBORADOS POR DECLARAÇÕES DOS PRESTADORES DE SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FISCALIZAÇÃO. A apresentação de recibos médicos, corroborados por Declarações dos prestadores de serviços, sem que haja qualquer indicio de falsidade ou outros fatos capazes de macular a idoneidade de aludidos documentos declinados e justificados pela fiscalização, é capaz de comprovar a efetividade e os pagamentos dos serviços médicos realizados, para efeito de dedução do imposto de renda pessoa física. Recurso especial negado **Numero da decisão:**9202-000.814 **Numero do processo:**10850.000104/2008-22 **Turma:**Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção **Câmara:**Segunda Câmara **Seção:**Segunda Seção de Julgamento **Data da sessão:**Thu Oct 05 00:00:00 UTC 2017 **Data da publicação:**Wed Oct 25 00:00:00 UTC 2017 **Ementa:**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2002 IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS. IDONEIDADE DE RECIBOS CORROBORADOS POR LAUDOS, FICHAS E EXAMES MÉDICOS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FISCALIZAÇÃO. A apresentação de recibos médicos, corroborados por Laudos, fichas e Exames Médicos, sem que haja qualquer 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 poder-dever de exigir outras formas de comprovação a fim de comprovar por provas ou mesmo por conjunto de indícios veementes que afastem a regra geral de aptidão dos recibos para fins de dedução. Na falta dessas provas ou indícios veementes os recibos permanecem como documentos hábeis e idôneos. Todavia, não são hábeis a justificar a dedução documentos que não contenham os requisitos intrínsecos a qualquer recibo, entre os quais identificar quem pagou, quem recebeu, o quanto foi pago e em que data, e os requisitos legais. Recurso provido em parte.

Numero da decisão:2802-00.824 **Numero do processo:**13603.000777/2007-10 **Turma:**2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS **Câmara:**2ª SEÇÃO **Seção:**Câmara Superior de Recursos Fiscais **Data da sessão:**Wed Jun 19 00:00:00 UTC 2019 **Data da publicação:**Mon Aug 05 00:00:00 UTC 2019 **Ementa:**Assunto: Imposto

sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2005 IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. A apresentação de recibos idôneos fornecidos por profissionais de saúde, contendo os elementos necessários à identificação de quem recebeu o pagamento, constituem documentos hábeis a comprovar a realização das despesas permitidas como dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda.

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

Numero da decisão:2001-000.204

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

No caso em exame, lê-se à fls. 07 a motivação para a glosa das despesas médicas, e que foi objeto da impugnação específica do sujeito passivo:

Dedução Indevida de Despesas Médicas.

Glosa do valor de R\$ 3.250,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução.

Enquadramento Legal: Art.8.º, inciso II, alínea 'a', e §§ 2.º e 3.º, da Lei n.º 9.250/95; arts. 43 a 48 da Instrução Normativa SRF n.º 15/2001, arts. 73, 80 e 83, inciso II do Decreto n.º 3.000/99 - RIR/99.

COMPLEMENTAÇÃO DA DESCRIÇÃO DOS FATOS

Glosa, em virtude da falta de identificação dos beneficiários dos serviços prestados: R\$ 3.000,00, correspondentes a recibos emitidos por Cynthia Rangel Coelho, CPF 083.839.587-22 e R\$ 250,00, correspondentes a recibo emitido por Wolmar'AlcAntara PulCheri, CPF 665.163.82700.

Ainda segundo afirma a recorrente, a SRFB orientou-a quanto à inidoneidade dos recibos apresentados, devido à ausência de indicação do beneficiário (fls.2):

Ao receber a Notificação de Lançamento, me surpreendi, visto que acreditava estar em dia com a Receita Federal e não conseguia entender o fato alegado, pois os recibos estavam em meu nome. Imediatamente, me dirigi a Receita Federal de Campos, onde fui muito bem atendida e esclarecida de que não bastava o recibo estar em meu nome, mas, teria também que estar claro quem foi que recebeu o atendimento/serviço prestado.

Diante da lacônica expressão dos motivos que amparariam o ato administrativo de lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou os documentos que entendeu suficientes para atender à exigência imposta pela d. autoridade-fiscal.

Não obstante, o detalhamento e a especificação dos critérios para admissão do acervo probatório somente sobreveio na decisão que julgou a impugnação.

Nesse sentido, confira-se a seguinte passagem do acórdão-recorrido (fls. 29):

Assim, é necessário que seja comprovado:

1. Quem são as pessoas que receberam tratamento para que fique comprovado que estas pessoas são o próprio contribuinte ou seu dependente;
2. Que haja, nos recibos médicos apresentados, a descrição dos serviços prestados para que fique caracterizado se tratar de despesas médicas dedutíveis;
3. A comprovação do efetivo desembolso para que se verifique se o pagamento ocorreu e se ocorreu dentro do ano-calendário;

A interessada declarou que possui plano de saúde e mesmo assim efetuou diversos gastos sem a utilização de seu plano. Isto permite que o Auditor-Fiscal tenha maior rigor na apreciação das provas, não sendo suficiente a apresentação de um recibo. Assim, justifica-se a exigência por parte do Fisco de elementos adicionais para a comprovação da efetiva prestação dos serviços e do pagamento.

Conforme fixado na Súmula CARF 180, “*para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos probatórios adicionais*”. Porém, o caso em exame não se refere à pura e simples negativa de apresentação de documentos complementares.

De fato, a recorrente aponta expressamente ter sido surpreendida pelo detalhamento da exigência formal, inaugurada tão-somente em fase de exame de impugnação.

Ao detalhar os critérios objetivos para avaliação documental somente em sede de julgamento, o acórdão-recorrido tolheu a ampla capacidade do sujeito passivo para entender e

para atender corretamente o que a administração pública estava a demandar, de modo a violar o art. 59, II do Decreto 70.235/1972.

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino