



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10768.008748/2008-06
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-006.555 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 24 de agosto de 2023
Recorrente ANNA BEATRIZ ROFFE PAIVA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005

EMENTA

DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. REJEIÇÃO. GLOSA MOTIVADA PELA AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO DE PRÓTESE. EQUÍVOCO NA LEITURA DO QUADRO FÁTICO (ERRO DE FATO). TRATAMENTO DENTÁRIO. INSUMOS ORDINÁRIOS UTILIZADOS PELO DENTISTA PARA RESTAURAÇÃO. METAL E PÓ CERÂMICO. MODIFICAÇÃO E BENEFICIAMENTO PELO PRÓPRIO PROFISSIONAL. RESTABELECIMENTO DO DIREITO.

Para reconhecimento do direito à dedução dos valores pagos para custeio de tratamento de saúde, dentário, é inexigível a comprovação do pagamento dos materiais e insumos ordinários utilizados pelo profissional, e por si beneficiados ou modificados para aplicação (e.g., metal ou pó cerâmico, para a restauração de coroas).

A “prótese” a que se refere a legislação de regência é o produto industrializado por terceiros, alheios à prestação dos serviços à saúde, como, e.g., coração artificial, válvula cardíaca, peça de substituição endoesquelética.

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)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Honório Albuquerque de Brito, Marcelo Rocha Paura e Thiago Buschinelli Sorrentino.

Fl. 2 do Acórdão n.º 2001-006.555 - 2ª Seju/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 10768.008748/2008-06

Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Contra a contribuinte acima qualificada foi lavrada Notificação de Lançamento IRPF nº 2005/607451225574147, constante de fls. 06/11, relativa ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física no exercício de 2005, ano-calendário de 2004, no valor de R\$8.984,33 (oito mil, novecentos e oitenta e quatro reais e trinta e três centavos), incluídos multa de ofício e juros de mora, estes calculados até 28/11/2008. Conforme Aviso de Recebimento - AR, de fl. 50, a NL foi recebida, pela contribuinte, em 21/11/2008.

O lançamento tem origem na revisão da declaração de ajuste anual correspondente ao ano-calendário acima referido, quando teriam sido constatadas deduções indevidas de despesas médicas, valor total de R\$14.645,10, a seguir discriminada:

[...]

Inconformada, em 16/12/2008, a contribuinte impugna o lançamento, à fls.02/03, mediante a apresentação de laudos das dentistas Irene de Oliveira Sarmiento (especialista em tratamento de canal), Sandra de Carvalho Fabiano Alves (especialista em gengiva) e Sandra Sellani Chiese Coutinho (especialista em restaurações, blocos e cáries em geral), os quais demonstrariam a necessidade do tratamento realizado. Escorre que o tratamento teria sido bastante complexo, incluindo perda de dente, causado por doença de gengiva grave, havendo necessidade de que dentistas especialistas trabalhassem simultaneamente. Alega que teria informado o CNPJ incorreto da Sul América Companhia de seguros, da qual seria beneficiária.

Solicita o acolhimento da impugnação e a isenção do pagamento de R\$8.984,33.

É o relatório.

A decisão de primeira instância **manteve parcialmente** o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2004

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. PROVAS.

Obtém êxito em suas alegações o contribuinte que carrega aos autos documentos, por ocasião da impugnação, suficientes para não deixarem dúvidas em relação à fidedignidade dos fatos alegados.

Cientificado da decisão de primeira instância em 17/04/2012, o sujeito passivo interpôs, em 20/04/2012, Recurso Voluntário, alegando a **improcedência** da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que as despesas médicas têm o pagamento comprovado nos autos.

É o relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 2001-006.555 - 2ª Sejl/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 10768.008748/2008-06

Voto

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

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

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

1. NECESSIDADE DE INTIMAÇÃO PRÉVIA AO CONTRIBUINTE PARA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS ESPECÍFICOS, COMO CRITÉRIO DETERMINANTE PARA A VALIDADE DO LANÇAMENTO QUE REJEITA DEDUÇÕES BASEADAS EM RECIBOS, POR AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS BANCÁRIOS QUE CERTIFICASSEM AS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS FINANCEIROS OU DE FORNECIMENTO DE DINHEIRO EM ESPÉCIE.

1.1. A QUESTÃO DE FUNDO

As questões de fundo devolvidas ao conhecimento deste Colegiado consistem em se decidir se eventual ausência de intimação para apresentação dos comprovantes de pagamento das despesas médicas, **durante o procedimento de lançamento**, torna o ato administrativo nulo, malgrado a oportunidade para impugnação.

1.2. INTIMAÇÃO PRÉVIA, ESPECÍFICA E INEQUÍVOCA COMO CONDIÇÃO DE VALIDADE DA GLOSA DA DEDUÇÃO PLEITEADA

1.2.1. VIOLAÇÃO DO CONTROLE DE VALIDADE CAUSADA PELA AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA, ESPECÍFICA E INEQUÍVOCA (ARTS. 142, PA. ÚN., 145, III E 149 DO CTN)

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

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

Assim sendo, não se mostra desarrazoada a exigência do Fisco da apresentação de elementos que comprovem, a juízo da autoridade tributária, a ocorrência da prestação do serviço, sua natureza e especialidade, a quem foi prestado, a transferência efetiva dos valores pagos de quem arcou com o ônus financeiro para o beneficiário. Ao contrário, é zelo da autoridade fiscal em cumprimento de suas obrigações funcionais, com amparo da lei. Ao solicitar, por exemplo, documentos que comprovem o efetivo pagamento dos valores, não está o fiscal necessariamente a atestar a inidoneidade do recibo apresentado ou tampouco do profissional que o emitiu. Está sim a solicitar elementos que se

complementam na composição de um conjunto probatório com vista a formar sua convicção. É certo que as solicitações de documentos devem atender à razoabilidade, devendo ser evitados os pedidos de provas impossíveis ou de difícil produção.

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

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

§ 1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na esfera administrativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 5º).

[...]

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

§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A imprescindibilidade da motivação decorre do caráter plenamente vinculado do lançamento (art. 142, par. ún., 145, III e 149 do CTN, associados à Súmula 473/STF) e da circunstância de ele se tratar de ato administrativo (art. 50 da Lei 9.784/1999).

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

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

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

Conforme observam SZENDA e LACHMAYER:

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

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

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

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

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

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

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

“Claro está, se o ato não cumpre sequer com o requisito de explicitar os fatos que o sustentam, caberá presumir com boa certeza, à mingua de prova em contrário produzida pela Administração, que o ato não tem tampouco fatos e antecedentes que o sustentem adequadamente: se houvesse tido, os teria explicitado” (Tratado de derecho administrativo. Disponível em http://www.gordillo.com/tomos_pdf/1/capitulo10.pdf, pág. X-26).

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

- 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.

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 hospitais, efetuadas pelo contribuinte, relativas ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, quando comprovadas com documentação hábil e idônea. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. Em princípio, os recibos que, emitidos por profissionais habilitados, atendem os requisitos legais são hábeis e idôneos para fins de comprovar a dedução de despesas médicas, são eles que comprovam o pagamento. Não obstante, em havendo indícios que desabonem a presunção de idoneidade desses documentos, a autoridade fiscal tem o poder-dever de exigir outras formas de comprovação a fim de comprovar por provas ou mesmo por conjunto de indícios veementes que afastem a regra geral de aptidão dos recibos para fins de dedução. Na falta dessas provas ou indícios veementes os recibos permanecem como documentos hábeis e idôneos. Todavia, não são hábeis a justificar a dedução documentos que não contenham os

requisitos intrínsecos a qualquer recibo, entre os quais identificar quem pagou, quem recebeu, o quanto foi pago e em que data, e os requisitos legais. Recurso provido em parte.

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

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

Numero da decisão:2001-000.204

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

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

A efetiva transferência de disponibilidade financeira é um evento, que deve ser vertido em linguagem competente pelo sistema jurídico, de modo a tornar-se um fato jurídico. Em tese, há uma série de documentos capazes de registrar esses eventos em fatos, tais como recibos, notas fiscais, registros de transferências bancárias, registros de operação com cartões de débito ou crédito, títulos de crédito (e.g., cheque) e, mais recentemente, PIX. Quando as autoridades fiscais intimam o sujeito passivo a comprovar as despesas médicas, espera-se essa confirmação de um terceiro, desinteressado e normalmente inserido no fluxo de certificação de pagamentos. É nesse sentido que as intimações costumam exemplificar os documentos aguardados com o apelo a cheques e a extratos bancários, eis que tratam-se de documentos produzidos por instituições financeiras. Por outro lado, as autoridades fiscais tendem a minorar a força probatória de recibos ou declarações emitidas pelos prestadores de serviços, dado que os emissores de tais

documentos são os prestadores de serviço, que, por hipótese, seriam sujeitos menos desinteressados no pleito do sujeito passivo, porquanto mais próximos dos contribuintes (i.e., susceptíveis à influência dos sujeitos passivos). Assim, a matéria resume-se na credibilidade relativa da fonte emissora do registro. Contudo, as instituições financeiras não intervêm nas operações de pagamento em espécie, que se resolvem pela entrega de papel moeda ou de moeda sonante pelo tomador ao prestador de serviço. Por padrão, o meio de comprovação dessas transações é o recibo ou, quando aplicável, a nota fiscal. Uma outra forma de corroborar o evento descrito no recibo é pela comprovação de disponibilidade de numerário em espécie em poder do tomador do serviço. De fato, se houver a demonstração de ausência dessa disponibilidade, não seria racional implicar a possibilidade de pagamento. Feita essa descrição, a primeira ordem de obstáculos exsurgida refere-se à inexistência de motivação e de fundamentação específicas para a rejeição dos recibos, no lançamento. Os autos não contam com motivação, nem fundamentação, além da sucinta exposição constante na Notificação de Lançamento (fls. 09), verbatim:

[...]

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

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

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

- a) Ainda que em procedimento simplificado e sumário, a autoridade lançadora deve motivar, e fundamentar, a inidoneidade ou a insuficiência dos recibos como documentos de registro do pagamento de despesas médicas (ainda que “inquisitório”, o lançamento é ato administrativo plenamente vinculado, e não discricionário), e tais critérios não podem ser supridos pelos órgãos de julgamento;
- b) Se houver alegação de que o pagamento foi realizado em espécie, compete ao sujeito passivo demonstrar a disponibilidade dos recursos no período em que o pagamento teria ocorrido;
- c) A autoridade lançadora tem o poder-dever de confirmar ou de infirmar a argumentação do sujeito passivo, em decisão motivada e fundamentada;
- d) A exigibilidade da apresentação de cheques e de extratos bancários é inoponível à alegação de posse de numerário em espécie por ocasião do início do exercício (registro na DAA anterior e na respectiva), por dissociação de objeto, na medida em que incapaz de afirmar, confirmar ou de infirmar o fato controvertido (existência ou não da disponibilidade);
- e) A exigibilidade da apresentação de cheques ou de extratos bancários é inoponível à alegação de pagamento em espécie de despesas médicas, por se tratar de prova impossível, porquanto as instituições financeiras (terceiros desinteressados) não participam da operação de transmissão de papel-moeda, nem de moeda sonante.

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

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

Segundo 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).

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

1.2.2. INTIMAÇÃO PRÉVIA, PRECISA E INEQUÍVOCA COMO CONDIÇÃO PARA A POSSIBILIDADE DE PLENA DEFESA DO SUJEITO PASSIVO (ART. 59, II DO DECRETO 70.235/1972)

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.

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

1.2.3. INEXISTÊNCIA DE PRECLUSÃO AO ÓRGÃO JULGADOR PARA EXAME DE FUNDAMENTO DE VALIDADE ACERCA DE OBJETO CONSTANTE DO ACÓRDÃO-RECORRIDO E DO RECURSO VOLUNTÁRIO

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

Dispõe o art. 17 do Decreto 70.235/1972:

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

Assim como ocorre nos instrumentos e mecanismos de ação e de revisão jurisdicionais, o controle de validade administrativo ocorre a partir da projeção de dois

elementos essenciais, que são o objeto, ou a norma jurídica em exame (individual e concreta, nesse caso), e os respectivos fundamentos de validade, cujo respeito ou violação determinam a validade do ato de constituição do crédito tributário.

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

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

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

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

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

2. INAPLICABILIDADE DA ORIENTAÇÃO FIRMADA NA SÚMULA CARF 46, POR AUSÊNCIA DE SUPORTE FÁTICO

Um outro ponto imprescindível consiste em examinar-se se a orientação constante na Súmula CARF 46 seria aplicável ao quadro fático.

O verbete em questão está assim redigido:

SÚMULA CARF Nº 46

Aprovada pelo Pleno em 29/11/2010

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, **nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.** (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018) - *grifamos*.

Num debate pouco conhecido havido no Supremo Tribunal Federal – STF, durante o julgamento de um recurso extraordinário que não costuma ser encontrado na base de pesquisa aberta ao público, mantida pela Corte, o Ministro Victor Nunes Leal registrou um aviso cardeal àqueles que desejassem bem aplicar os enunciados sumulares, como instrumentos de estabilização de precedentes.

Como se sabe, deve-se ao Ministro Victor Nunes Leal a adoção da “Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal” como técnica decisória, destinada a assegurar homogeneidade, segurança jurídica e celeridade à atuação jurisdicional do STF.

Na assentada em que julgado o RE 54.190, os colegas do Ministro Victor Nunes Leal estenderam a aplicação da Súmula 303/STF para uma suposta elipse nela contida. Dado o enunciado afirmar que um dado tributo não seria devido antes de 21/11/1961, alguns ministros entenderam que o enunciado permitira a tributação após aquela data.

Evidentemente, o texto sumular não comportava essa interpretação, pois havia outros fundamentos determinantes que poderiam invalidar a tributação após a data indicada, e que nela não constavam, simplesmente porque o Tribunal não os havia examinado. Diferentemente do recurso voluntário, apenas o recurso extraordinário baseado no art. 102, III, b da Constituição e aquele sujeito ao regime da repercussão geral têm a causa de pedir aberta. Os demais recursos extraordinários tem a causa de pedir fechada, de modo que a Corte não pode conhecer de novos fundamentos.

Disse o Ministro Victor Nunes Leal, à época:

“O Sr. Ministro Victor Nunes: Exatamente por isso, eminente Ministro Gonçalves de Oliveira, é que me parece não estar previsto.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Retomando o fio de meu raciocínio, contraditado, antecipadamente, pelos eminentes Ministros Gonçalves de Oliveira e Pedro Chaves⁷, peço vênia para uma consideração preliminar. Se tivermos de interpretar a Súmula com todos os recursos de hermenêutica, como interpretamos as leis, parece-me que a Súmula perderá sua principal vantagem. Muitas vezes, será apenas uma nova complicação sobre as complicações já existentes. A Súmula deve ser entendida pelo que exprime claramente, e não a contrario sensu, com entrelinhas, ampliações ou restrições. Ela pretende pôr termo a dúvidas de interpretação e não gerar outras dúvidas. No ponto em debate, a Súmula declara que não é devido o selo nos contratos celebrados anteriormente à Emenda Constitucional 5. Mas não afirma que, celebrado o contrato posteriormente, o selo seja devido.

(...)

O Sr. Ministro Victor Nunes: A Súmula foi criada para pôr termo a dúvidas. Se ela própria puder ser objeto de interpretação laboriosa, de modo que tenhamos de interpretar, com novas dúvidas, o sentido da Súmula, então ela perderá a sua razão de ser.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Faço um apelo aos eminentes colegas, para não interpretarmos a Súmula de forma diferente do que nela se exprime, intencional e claramente. Do contrário, ela falhará, em grande parte, à sua finalidade. Quando a Súmula afirma que não é devido o selo se o contrato for celebrado anteriormente à vigência da Emenda Constitucional 5, sobre esta afirmação, e somente sobre ela, é que já está tranqüila a orientação do Tribunal. Quanto a ser devido o selo nos contratos posteriores, o Tribunal Pleno ainda não definiu a sua jurisprudência”.

Acautelados pelo aviso do responsável pela introdução do sistema sumular em nosso ordenamento jurídico, devemos dar máxima efetividade ao que diz o verbete, em sua parte condicional:

[...], nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

No caso em exame, a apresentação de documentos complementares era essencial para confirmar ou para infirmar a pretensão de deduzir despesas, formulada pelo sujeito passivo em sua DAA/DIRPF. **Sem a solicitação de provas relacionadas ao pagamento, a autoridade lançadora não poderia glosar as deduções.**

Se a autoridade lançadora não poderia constituir o crédito tributário em prejuízo das deduções, sem tais documentos, então não havia competência para constituir o crédito tributário, por dever de ofício, sem intimar o contribuinte a apresentar os elementos considerados essenciais pelo auditor.

Por ser imprescindível a apresentação documental (seja pelo sujeito passivo, seja pela própria autoridade, a partir de seus poderes **instrutórios**), tornou-se juridicamente relevante **o modo como essa obtenção de documentos ocorreria, e, assim, a questão de fundo passou a ser se havia ou não a necessidade de intimação prévia, específica e inequívoca acerca de quais documentos a autoridade entendia imprescindíveis à formação de seu juízo.**

Em conclusão, a orientação firmada pela Súmula CARF 46 é inaplicável ao quadro, porquanto a autoridade lançadora não poderia constituir o crédito tributário sem os documentos tidos por não apresentados a contento pelo sujeito passivo.

3. DEVER DE ESPECIFICAÇÃO DOS DOCUMENTOS CARDINAIS, NOS TERMOS DA SÚMULA CARF 180

Tema da maior relevância consiste em saber-se se a autoridade apenas tem a faculdade de identificar e precisar os documentos adicionais, ou se se trata de dever incontornável.

O enunciado em questão verte-se assim:

SÚMULA CARF Nº 180

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais. (Vinculante, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9202-007.803, 9202-007.891, 9202-008.004, 9202-008.063, 9202-008.311, 2202-005.320, 2301-006.449, 2301-006.652, 2202-005.318, 2202-005.838, 2401-007.368 e 2401-007.393.

Não há dúvida de que a autoridade lançadora pode exigir a complementação do acervo probatório a cargo do sujeito passivo, para manutenção ou rejeição das deduções decorrentes do custeio de despesas de saúde.

Mas a redação é inequívoca: **esses documentos são exigíveis a despeito da apresentação de recibos.**

Dão-se duas constatações:

- a) Para rejeitar recibos formalmente válidos, a autoridade lançadora **deve intimar o sujeito passivo para a apresentação de outros elementos comprobatórios.**
- b) A exigibilidade de documentos adicionais pressupõe que o sujeito passivo tenha (a) apresentado recibos, que (b) tenham sido rejeitados ou tidos por insuficientes pela autoridade lançadora.

A orientação desta c. Turma Extraordinária já definiu que essa rejeição não precisa ser motivada. Contudo, somente pode haver rejeição ou juízo de insuficiência se houve (a) intimação para apresentação de recibos, tidos por insuficientes ou inaptos, ou se houve (b) intimação para apresentação de outros documentos, que não apenas recibos.

Portanto, a correta aplicação da Súmula CARF 180 não pode ocorrer apenas por ocasião do término do lançamento, com a lavratura da respectiva notificação. Ela deve ocorrer no curso da fiscalização, para que justifique-se a glosa decorrente da falta de apresentação de documento específico, como é o caso dos registros bancários referentes às operações de transferência de recursos ou do provimento de dinheiro em espécie.

4. IMPOSSIBILIDADE DE TRANSFERÊNCIA À FASE LITIGIOSA DE CONTROLE DE VALIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO CUJO DEVER É ORIGINARIAMENTE ATRIBUÍDO À AUTORIDADE LANÇADORA

Outro ponto saliente consiste em decidir-se se uma eventual falta de intimação prévia, precisa e inequívoca acerca dos documentos necessários para a comprovação do pagamento das despesas cujo custeio deseja-se deduzir pode ser suprida ou convalidada na fase litigiosa.

O Estado está obrigado a realizar o controle de validade de seus atos a todo, qualquer e cada uma das etapas da atuação de seus agentes, por observância à regra da legalidade e à supremacia do interesse público (Súmula 473/STF).

A legislação pátria busca estreitar as relações entre as autoridades fiscais e os sujeitos passivos, em eco à tendência mundial dos países civilizados. Nesse sentido, PAUL KIRCHHOF fala em um *ethos* da Legislação Tributária a orientar tanto o Estado como os contribuintes (*Ethos der Steuergerechtigkeit*. *JuristenZeitung* (JZ), Ano 70, V. 03, 2015, p. 105-113). Um dos instrumentos para o estreitamento dessas relações é a **reciprocidade** (Larsen, Lotta Björklund. *A fair share of tax*. Cham: Palgrave Macmillan, 2018).

A reciprocidade é inerente à missão da Receita Federal do Brasil, porquanto essencial ao exercício da administração tributária e aduaneira com justiça fiscal e respeito ao cidadão, em benefício da sociedade, e baseada na “integridade, lealdade, legalidade, profissionalismo, respeito ao cidadão e transparência” (Portaria RFB 214/2022).

Como a impugnação instaura a fase litigiosa (art. 14 do Decreto 70.235/1972), qualquer correção necessária do lançamento passa a ter um caráter mais contido, quase que adversarial (embora assim não seja, a rigor), com as limitações próprias da impugnação e do recurso voluntário. Tanto a legislação quanto os valores da Receita pugnam por uma maior cooperação entre autoridades e contribuintes, e essa cooperação pressupõe que o Estado-fiscal (não o Estado-julgador) deixe claro o que espera do sujeito passivo.

Por outro lado, a legislação não transmite à fase litigiosa a capacidade de realizar correções, nem de robustecer, as premissas do lançamento, de modo a convalidar a falta de solicitação de documento tido por imprescindível pela autoridade.

Em conclusão, a falta de intimação prévia (ainda na fase de fiscalização-constituição do crédito), em termos precisos e específicos, não pode ser convalidada na posterior fase litigiosa, para manter a validade do lançamento.

5. INSUFICIÊNCIA DA FALTA DE INDICAÇÃO DO PACIENTE EM DOCUMENTO COMPROBATÓRIO DO PAGAMENTO DA DESPESA COM SAÚDE (RECIBO OU NOTA FISCAL)

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).**

6. INSUFICIÊNCIA DA ISOLADA AUSÊNCIA DE REGISTRO DO ENDEREÇO PROFISSIONAL NO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO DO PAGAMENTO DA DESPESA MÉDICA (RECIBO OU NOTA FISCAL)

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*).

7. APLICAÇÃO AO QUADRO

No caso em exame, o órgão julgador de origem identificou a falta de comprovação do pagamento das próteses utilizadas no tratamento, como se lê no seguinte trecho:

Esclareço que não foram restabelecidas as glosas de despesas relativas às próteses dentárias (inclusive as coroas), especificadas no Laudo emitido pela Dra. Sandra Sellani Chiese Coutinho, de fl. 42, que totalizam R\$7.000,00, em razão do disposto no inciso V, do § 1º, do art 80, do Decreto nº 3.000/1999, acima transcrito, que estabelece, para fins de comprovação do pagamento de próteses dentárias, a apresentação de receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário. Assim sendo, por insuficiência de provas mantenho a glosa respectiva, no valor de R\$7.000,00.

Porém, o material utilizado no tratamento não consistiu em produtos industrializados por terceiros. Trata-se de insumos ordinários da prática dentária (metal e pó cerâmico), modificados ou beneficiados pelo próprio profissional técnico, para a restauração dentária, conforme indicado na declaração fornecida e juntada à fls. 76:

A pedido da paciente e para que servia de prova nos autos do Processo Administrativo Tributário em curso perante a Secretaria da Receita Federal, tenho a esclarecer que as mencionadas "coroas" e as "próteses", não são adquiridas de terceiros, tratam-se na verdade de peças fundidas ou forjadas pela própria declarante em metal ou cerâmica, observados moldes que também são por mim coletados.

Assim, esclareço que em todo o tratamento dentário, não foi adquirido de terceiros qualquer mercadoria específica que gerasse a emissão de notas fiscais específicas de "coroas" ou "próteses", visto que, a profissional declarante utiliza-se de matérias primas (metal ou pó cerâmico), que transformadas (fundidas ou forjadas), acabam por transformar-se em pequenos blocos que preenchem os espaços coletados pelos moldes junto à arcada dentária do paciente.

Assim, para reconhecimento do direito à dedução dos valores pagos para custeio de tratamento de saúde, dentário, é inexigível a comprovação do pagamento dos materiais e insumos ordinários utilizados pelo profissional, e por si beneficiados ou modificados para aplicação (e.g., metal ou pó cerâmico, para a restauração de coroas).

A “prótese” a que se refere a legislação de regência é o produto industrializado por terceiros, como, e.g., coração artificial, válvula cardíaca, peça de substituição endoesquelética, que não foi utilizado pela profissional, segundo seu relatório.

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

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino