



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10825.722660/2013-28
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2001-005.123 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 25 de outubro de 2022
Recorrente ERMEZINDA NATIVIDADE PONTES ORTEGA GOMEZ
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2012.

EMENTA

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. TRANSCURSO DO PRAZO DE 360 SEM JULGAMENTO DE IMPUGNAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Nos termos das Súmulas CARF 38 e 101, o prazo para constituição do crédito tributário sempre será de cinco anos, com a variação do termo inicial, em função de critérios de diferenciação. A legislação de regência não prevê a extinção do direito e do dever da autoridade fiscal de constituir o crédito tributário após o transcurso do prazo de trezentos e sessenta dias, sem o julgamento de eventual impugnação.

Ademais, para que fosse possível estender o sentido da norma a partir dos textos legais invocados, seria necessário utilizar a técnica de controle de constitucionalidade semelhante à declaração conforme a Constituição, cujo mecanismo é vedado a este Colegiado (Súmula CARF 02).

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. REJEIÇÃO. GLOSAS MOTIVADAS POR DEFICIÊNCIAS NA COMPROVAÇÃO DO RESPECTIVO CUSTEIO.

Superadas as deficiências apontadas pela autoridade lançadora, deve-se restabelecer as deduções pleiteadas, à razão das quantias cujo pagamento foi efetivamente comprovado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para restaurar as deduções indicadas na tabela exposta no voto.

(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

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 em epígrafe foi emitida por Auditor-Fiscal da DRF/Bauru/SP, notificação de lançamento referente ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2012, ano-calendário 2011. Foi apurado imposto suplementar no valor de R\$ 7.182,44, acrescido de multa de ofício e juros de mora.

O lançamento decorreu da constatação da seguinte infração:

- Dedução Indevida de Despesas Médicas

Dedução indevida de despesas médicas, sendo glosadas as seguintes despesas:

CPF/CNPJ	Nome / Nome Empresarial	Declarado
73.450.322/0001-06	ALMEIDA & NOGUEIRA MÉDICOS ASSO	300,00
02.671.281/0001-30	MALTA & SHIRAKAWA LTDA - EPP	550,00
02.671.281/0001-30	MALTA & SHIRAKAWA LTDA - EPP	4.950,00
03.869.990/0001-97	DRA CÁSSIA VIDIGAL FERRAZ & MED	300,00
038.857.788-66	THAIS DE LOURDES SERRA DA FONSE	1.750,00
139.329.328-03	MARCOS AURELIO PETERLEVITZ	900,00
274.558.318-20	JOFFRE NOGUEIRA FILHO	500,00
063.340.178-10	REINALDO TSUNEO UEMOTO	200,00
60.840.055/0010-22	FLEURY S.A.	637,96
666.142.366-87	ALESSANDRO APARECIDO MACHADO	250,00
00.835.741/0001-92	PRO VITAE ASSISTÊNCIA A SAÚDE S	480,00
036.003.728-31	MARIO WILSON XAVIER DE SOUZA	15.300,00

Complementação da Descrição dos Fatos

Glosa de todas as despesas medicas:

= A contribuinte atendeu a intimação nº 253/2013, e reapresentou os mesmos recibos que já tinha apresentados, quando do atendimento da intimação nº 2012/808573736238693. Assim deixou de apresentar os documentos solicitados no item 1 e 2 do TIF nº 253/2013, portanto não restou comprovada a prestação dos serviços e o efetivo pagamento das despesas medicas.

= Recibo no valor de R\$ 300,00 emitido em 06/01/2012 por ALMEIDA & ALMEIDA MÉDICOS ASSOC. LTDA CNPJ: 73.450.322/0001-46, despesa referente ao ano-calendário 2012 e não 2011.

= Os recibos apresentados não contem todos os requisitos exigidos pela legislação tributária, não identifica o paciente, além do que as despesas medicas dedutíveis restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte para o seu próprio tratamento ou o de seus dependentes relacionados na DAA - Declaração de Ajuste Anual.

Valor glosado: R\$ 26.117,96.

O Enquadramento Legal encontra-se na referida notificação.

A contribuinte foi cientificada do lançamento em **03/10/2013**, conforme Aviso de Recebimento (fl. 112) e em **31/10/2013**, no pedido de impugnação (fl. 02/18), acompanhado dos documentos de fls. 19/103, alega que:

- houve revisão da Declaração de Ajuste Anual, exercício 2012 sendo constatada dedução indevida de despesas médicas no valor de R\$ 26.117,96;
- foram consideradas indevidas as despesas médicas cujo "efetivo" pagamento não foi comprovado, a par dos recibos assinados por profissionais atuantes na área da saúde, bem como contracheques, extratos bancários e comprovantes de transferências bancárias;
- suportou despesas médicas próprias e do seu filho Victor Pontes Pires, dependente informado na Declaração de Ajuste Anual e que veio a falecer em 25/02/2013;
- seu filho era dependente químico, interdito desde 2007, conforme Certidão de Interdição o que desencadeou tratamento com diversos profissionais;
- todas as decisões, judiciais ou administrativas, devem ser fundamentadas, sendo decorrente dos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa;
- o Auditor-Fiscal não traçou uma linha de fundamentação, motivando sua decisão de glosar as despesas médicas;
- de acordo com a descrição dos fatos o Auditor-Fiscal consignou que foi "indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução", concluindo-se que o Auditor glosou as despesas porque os pagamentos não foram comprovados;
- o Auditor-Fiscal não explicou/justificou onde estaria a insuficiência quanto aos recibos, contracheques, extratos bancários e comprovantes de transferências;
- é um absurdo exigir a comprovação dos gastos com despesas médicas, uma vez que o pagamento em espécie é preferido ou até exigido pelos credores;
- o art. 80, §1º, III do RIR/99 faculta apenas na falta de documentação a indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;
- exigir outras formas de prova consubstancia afronta ao princípio da legalidade, princípio norteador e de obrigatoria observância por parte da Administração Pública;
- apresentou canchotos de cheques cujos números e datas batem com os recibos, extratos bancários e comprovantes de transferências bancárias não aceitos pelo Auditor-Fiscal;
- a Administração Tributária deve se pautar na lei e a atividade administrativa é plenamente vinculada;
- requer-se a anulação do auto de infração por falta de embasamento legal ao desconsiderar os recibos, contracheques, extratos bancários e comprovantes de transferências bancárias apresentados;
- em nenhum momento foi pesquisado e analisado pelo Auditor-Fiscal se os profissionais declararam/pagaram ou não o recebimento dos honorários consignados nos recibos;
- a análise deste auto de infração depende da verificação da declaração de ajuste anual prestada pelos profissionais a fim de se verificar se houve ou não declaração das receitas;
- em caso afirmativo haveria *bis in idem*, uma cobrança dupla por parte da Receita Federal sobre o mesmo fato gerador;
- é fundamental que seja analisada e juntada neste processo a declaração prestada pelos profissionais envolvidos;
- se os profissionais não declararam não pode ser responsabilizada como "devedora solidária" e deve a Receita Federal apurar omissões de rendimentos destes;

- falta amparo legal para o Auditor-Fiscal enquadrar, ainda que indiretamente, a impugnante como responsável solidária por eventual débito de IR devido pelos profissionais;
- a forma de comprovação das despesas médicas é o recibo que deve conter os dados do emitente e seu número de CPF ou CNPJ;
- o art. 80, §1º, III do RIR/99 faculta apenas na falta de documentação a indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;
- exigir outras formas de prova consubstancia flagrante afronta ao princípio da legalidade;
- agiu conforme a lei ao providenciar os recibos médicos necessários à comprovação do efetivo pagamento;
- foi além das exigências legais ao juntar contracheques, extratos bancários e comprovantes de transferências;
- a comprovação e justificação das deduções foram devidamente realizadas por meio de documentos hábeis e idôneos;
- a fiscalização não comprovou a inidoneidade da documentação apresentada;
- junta aos autos julgados acerca da matéria que apontam como suficientes os recibos e as declarações dos profissionais da área médica para comprovar a efetiva prestação de serviços médicos e as despesas deles decorrentes;
- alguns dos citados julgados atribuem ao Fisco o ônus de desconstituir a veracidade dos recibos apresentados em conformidade com o art. 11 da Lei nº 8383/91;
- na hipótese de as glosas serem mantidas, requer o afastamento da multa punitiva;
- está havendo a desconsideração das despesas médicas por questões formais;
- o art. 112 do CTN autoriza a exclusão ou diminuição da responsabilidade por infração quando houver erro escusável por parte do contribuinte;
- o art. 108, §2º do CTN deixa aberta a possibilidade de a equidade dispensar o pagamento da multa;
- o art. 112 estipula que interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado.

Requer o cancelamento do auto de infração, restabelecendo-se a dedução de despesas médicas com os tratamentos próprios e de seu filho.

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)

Exercício: 2012

PRELIMINAR DE NULIDADE.

INTERPRETAÇÃO BENIGNA. ART. 112. CTN.

EQUIDADE. ART. 108. CTN.

DEDUÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. EFETIVO PAGAMENTO.

MULTA DE OFÍCIO. EQUIDADE.

Acórdão desprovido de ementa conforme disposto no art. 2º da Portaria RFB nº 2.724, de 27 de setembro de 2017 (DOU de 29/09/2017).

A impugnação atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 7.574, de 2011, sendo tempestiva, motivo pelo qual dela se toma conhecimento, para examinar as razões trazidas pelo sujeito passivo.

Preliminar de Nulidade

O artigo 142 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional e o artigo 40 do Decreto 7.574/2011 estabelecem os requisitos de validade do lançamento, além daqueles previstos para os atos administrativos em geral:

Código Tributário Nacional

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Decreto 7.574/2011

Art.40.A notificação de lançamento será expedida pela unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil encarregada da formalização da exigência, devendo conter (Decreto no70.235, de 1972, art. 11;Lei no10.593, de 2002, art. 6o):

I-a qualificação do notificado;

II-o valor do crédito tributário e o prazo para pagamento ou impugnação;

III-a disposição legal infringida, se for o caso; e

IV - a assinatura do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela notificação de lançamento, com a indicação do cargo e do número de matrícula.(Redação dada pelo Decreto nº 8.853, de 2016)

*Parágrafo único. A notificação de lançamento emitida por processamento eletrônico prescinde da assinatura referida no inciso IV **docaput**, obrigatória a identificação do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil que a emitir.(Redação dada pelo Decreto nº 8.853, de 2016)*

Ademais, os casos que acarretam a nulidade do lançamento estão previstos no art. 12, do Decreto nº 7.574/2011 nos seguintes termos:

Art. 12. São nulos (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 59):

I-os atos e os termos lavrados por pessoa incompetente; e II-os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§1oA nulidade de qualquer ato só prejudica os atos posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§2oNa declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§3oQuando puder decidir o mérito em favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará, nem mandará repetir o ato, ou suprir-lhe a falta.

Art.13.As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 12 não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 60).

Art.14.A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade (Decreto no 70.235, de 1972, art. 61).

Verifica-se que o lançamento impugnado contém todos os requisitos estabelecidos nos dispositivos legais acima transcritos, e encontra-se devidamente motivado com a descrição do fato gerador e o respectivo enquadramento legal, de forma clara e precisa, permitindo à impugnante verificar os valores lançados e contestá-los fundamentadamente.

Além disso, não foram constatadas, nos autos, as hipóteses de nulidade previstas no artigo 12 do Decreto n.º 7.574/2011.

A contribuinte em sua alegação de nulidade da notificação de lançamento, restringe-se a argumentar que não há embasamento legal para se desconSIDERAR os recibos, extratos bancários e transferências bancárias apresentadas. Entretanto, como será exposto quando da análise dos documentos apresentados que a Autoridade Fiscal pode exigir elementos adicionais para comprovação das despesas informadas na Declaração de Ajuste Anual.

CumprE destacar que não foi negado ou sequer mitigado o direito da contribuinte de discordar da autuação. Com a apresentação da impugnação ao lançamento, ora conhecida e analisada, foi dado à requerente a oportunidade de se defender e apresentar todos os documentos comprobatórios pertinentes, bem como foi-lhe também garantido o direito de ter suas razões analisadas pelo órgão julgador.

Em razão do exposto, não pode ser acolhida a alegação de nulidade suscitada a impugnação.

Da Jurisprudência e Doutrina Mencionada

Antes de dar início à análise das considerações expendidas pelo ora impugnante, vale lembrar que a apresentação de diversos acórdãos não têm o condão de vincular o órgão julgador, pois não se configuram legislação tributária. Nesse aspecto, importa esclarecer que a autoridade administrativa, por força de sua subordinação ao poder vinculado ou regrado, deve limitar-se à aplicação da lei, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da legalidade ou constitucionalidade da norma legal, ou ater-se a acórdãos exarados. Sobre este princípio vale transcrever as palavras do mestre Helly Lopes Meirelles: “*O agente público fica inteiramente preso ao enunciado da Lei, em todas as suas especificações... a liberdade de ação do administrador é mínima, pois terá que se ater à enumeração minuciosa do Direito Positivo.*” (Meirelles, Helly Lopes. Direito Administrativo Brasileiro, 19ª ed. - São Paulo, Revista dos Tribunais, 1994, pág. 101).

Em verdade, o julgamento administrativo, segundo o sistema de autocontrole da legalidade dos atos administrativos, consiste em examinar se os lançamentos fiscais são consentâneos com as normas legais vigentes.

Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou. Dessa forma, o tratamento tributário dispensado ao contribuinte segue estritamente os preceitos legais pertinentes à espécie, os quais devem ser fielmente observados pela autoridade lançadora e julgadora, cuja atividade é vinculada e obrigatória (artigo 142, § único, do Código Tributário Nacional).

Dessa forma, os acórdãos citados nos autos não têm serventia para afastar a autuação como deseja o impugnante.

Dedução Indevida de Despesas Médicas

Requer a impugnante a aplicação do art. 112 do CTN que dispõe:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

O presente lançamento foi regularmente lavrado, não havendo nenhuma dúvida com relação à capitulação legal do fato, sua natureza, circunstâncias materiais ou seus efeitos, autoria imputabilidade ou punibilidade e a natureza da penalidade aplicada, não havendo, portanto, que falar em Interpretação Benigna prevista no art. 112 do CTN. Não há na notificação a hipótese ali prevista que justifique a sua aplicação.

À análise da infração apurada.

O direito à dedução de despesas médicas na Declaração de Ajuste Anual está previsto no art. 80 do Decreto n.º 3.000, de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda/99 (RIR/99), que assim dispõe:

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;

O art. 73 do RIR/99, por seu turno, preconiza que:

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

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caberá 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 (*Todas as deduções estarão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora*) 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 a impugnante a obrigação de comprovação e justificação das deduções que, não o fazendo, sofre as consequências legais, ou seja, o não acatamento das deduções, por falta de comprovação e justificação. Importante dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Assim ocorre com as deduções das despesas médicas, que estão sujeitas à comprovação ou justificação (do contribuinte) a juízo da autoridade lançadora, como previsto no Decreto Lei n.º 5.844 de 1943, referência também trazida pelo art. 73 do RIR já transcrito anteriormente.

Registre-se que não é necessário que a autoridade fiscal descaracterize os recibos apresentados pelo contribuinte para exigir que novos elementos probatórios sejam juntados aos autos.

Ademais, é equivocado entender-se que o inciso III do art. 8º da Lei 9.250, de 1995, reproduzido no inciso III do art. 80 do RIR/1999, apenas exige que o recibo tenha o nome, endereço e número do CPF ou CNPJ de quem prestou o serviço. Esta não é a correta interpretação dessa legislação.

A tônica do dispositivo é a especificação e comprovação dos pagamentos, tanto que admite o cheque nominativo como documento comprobatório, por ser prova cabal de transferência de numerários entre pessoas. Porém, mesmo o cheque pode estar sujeito à justificação da efetiva prestação do serviço, quando dúvidas razoáveis acudirem ao fisco, pois essa prestação é o substrato material a dar guarida à dedução, consoante o inciso II do mesmo art. 8º da Lei 9.250, de 1995.

Fundamentado o lançamento na falta de comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas, para ter direito às respectivas deduções, não basta à impugnante apresentar recibos médicos ou declarações dos profissionais, devendo sim comprovar a relação entre as despesas médicas e o desembolso efetivamente realizado e a devida prestação de serviços quando solicitado.

A contribuinte argumenta que as despesas médicas são próprias e de seu filho Victor Pontes Pires, dependente informado na Declaração de Ajuste Anual, dependente químico e interdito desde 2007, o qual veio a falecer em 25/03/2013.

Alega, também, que o Auditor-Fiscal não explicou onde estaria a insuficiência dos recibos, extratos bancários e comprovantes de transferências.

Na notificação de lançamento - pág. 03 de 05 (fl. 109) consta detalhadamente o motivo pelo qual não foram aceitos os recibos apresentados quando do atendimento a intimação. Não sendo acatado o argumento posto.

A impugnante requer sejam analisadas as declarações entregues pelos profissionais de saúde. Cabe esclarecer que está sendo analisada as deduções pleiteadas pela impugnante e se estas deduções estão de acordo com as normas expedidas pela Receita Federal.

A contribuinte, uma vez que alega que suas despesas referem-se a consultas de rotinas, e que as despesas com seu filho tratam-se de despesas para tratamento de esquizofrenia e dependência química, ser-lhe-ia possível obter junto aos médicos declaração atestando o atendimento tanto seu quanto de seu filho, acompanhado de documentos outros que comprovassem a prestação do serviço.

A conta corrente do Banco do Brasil agência 1396-X, c/c 66361-1 é uma conta conjunta de Elizabeth Pontes P Wolf e a contribuinte; da conta do Banco do Bradesco em nome de José Antonio Ortega Gomez não há documentos que comprovem que seja em conjunto com a impugnante.

Registre-se, por oportuno, que no caso de o recibo ser emitido em nome da contribuinte sem a especificação do beneficiário do serviço, pode-se presumir que esse foi a própria contribuinte, exceto quando, a juízo da autoridade fiscal, forem constatados razoáveis indícios de irregularidades.

Os documentos acostados aos autos, extratos bancários, cheques e transferências bancárias são compatíveis com os recibos em datas e valores, comprovando o efetivo pagamento das seguintes despesas:

Despesa	Valor	Fls.
Malta & Malta Shirakawa S/C Ltda	550,00	49/50
Malta & Malta Shirakawa S/C Ltda	550,00	51/52
Cassia Vidigal Ferraz & Médicos Associados S/C Ltda	300,00	62/63
Marcos Aurélio Peterlevitz	300,00	67/68
Marcos Aurélio Peterlevitz	300,00	70/71
Reinaldo T. Uemoto	200,00	75/76
Alessandro Aparecido Machado	250,00	80/81
Pro-Vitae Assistência a Saúde S/C Ltda	480,00	83/84
Mario Wilson Xavier de Souza	1.425,00	86/87
Mario Wilson Xavier de Souza	900,00	88/89
Mario Wilson Xavier de Souza	1.600,00	96/97
Mario Wilson Xavier de Souza	1.600,00	98/99
Mario Wilson Xavier de Souza	1.600,00	100/101
Mario Wilson Xavier de Souza	1.800,00	102/103
Total de despesas comprovadas	11.855,00	

As despesas a seguir não tiveram o efetivo pagamento comprovado:

Despesa	Valor	Análise	Fls.
Almeida&Nogueira Médicos Associados Ltda	300,00	recibo referente ao ano-calendário 2012 e está em análise o ano-calendário 2011. Glosa mantida	42/43
Malta & Malta Shirakaw a S/C Ltda	550,00	o recibo está datado de 22/02/2011 (fl. 45) e no extrato bancário não consta saque deste valor em datas próximas. A impugnante aponta, no extrato bancário, um cheque de R\$ 1.050,00 compensado em 14/02. Não foi trazida a cópia dos cheques e não há coincidência de datas e valores. Glosa mantida	45/46
Malta & Malta Shirakaw a S/C Ltda	550,00	o recibo está datado de 21/03/2011 e somente é trazida a cópia do canhoto do cheque. Não houve a comprovação do pagamento. Glosa mantida	47
Malta & Malta Shirakaw a S/C Ltda	550,00	o recibo está datado de 17/04/2011 e somente é trazida a cópia do canhoto do cheque. Não houve a comprovação do pagamento. Glosa mantida	48
Malta & Malta Shirakaw a S/C Ltda	1.650,00	o recibo está datado de 19/09/2011 (fl. 53). Foram juntados aos autos comprovantes de transferência bancária que totalizam R\$ 550,00 realizados nos dias 19/09 e 20/06/2011 (fls. 54/55), porém a conta tem como titular José Antonio Ortega Gomez e não há nos autos comprovação de que a impugnante, também, seja cotitular desta conta bancária. Glosa mantida.	53/55
Malta & Malta Shirakaw a S/C Ltda	550,00	o recibo está datado de 17/10/2011 (fl. 56). Foi juntado aos autos comprovante de transferência bancária no valor de R\$ 550,00 realizado no dia 18/11 (fl. 57). Não há correlação entre a data de emissão do recibo e a data da transferência de numerário. Glosa mantida.	56/57
Malta & Malta Shirakaw a S/C Ltda	550,00	o recibo está datado de 19/12/2011 (fl. 58). Foram juntados aos autos comprovantes de transferência bancária que totalizam R\$ 550,00 realizados nos dias 19/12 e 20/12/2011 (fls. 59/60), porém a conta tem como titular José Antonio Ortega Gomez e não nos autos comprovação de que a impugnante, também, seja cotitular desta conta bancária. Glosa mantida.	58/60

Despesa	Valor	Análise	Fls.
Thais L. S. F. Torchio	1.750,00	Somente foi apresentado o recibo médico. Glosa mantida	65
Marcos Aurélio Peterlevitz	300,00	o recibo está datado de 27/09/2011 e somente é trazida a cópia do canhoto do cheque. Não houve a comprovação do pagamento. Glosa mantida	69
Joffre Nogueira Filho	500,00	Somente foi apresentado o recibo médico. Glosa mantida	73
Fleury S/A	637,96	somente foi apresentado o recibo de pagamento. Glosa mantida	78

Despesa	Valor	Análise	Fls.
Mario Wilson Xavier de Souza	1.425,00	o recibo está datado de 10/03/2011 (fl. 86). A impugnante aponta, no extrato bancário, um cheque de R\$ 2.500,00 compensado em 29/03. Não foi trazida a cópia do cheque e não há coincidência de datas e valores. Glosa mantida	86/87
Mario Wilson Xavier de Souza	1.200,00	o recibo está datado de 10/05/2011 (fl. 90). A impugnante aponta, no extrato bancário, um cheque de idêntico valor compensado em 03/06, data anterior a emissão do recibo. Não foi trazida a cópia do cheque para vincular o pagamento à despesa e não há coincidência de datas. Glosa mantida.	90/91
Mario Wilson Xavier de Souza	1.350,00	o recibo está datado de 10/06/2011 (fl. 90). A impugnante aponta, no extrato bancário, um cheque de R\$ 2.000,00 compensado em 03/06. Não foi trazida a cópia do cheque e não há coincidência de datas e valores. Glosa mantida	90/91
Mario Wilson Xavier de Souza	1.500,00	o recibo está datado de 10/07/2011 (fl. 92). A impugnante aponta, no extrato bancário, um cheque de idêntico valor compensado em 25/07. Não foi trazida a cópia do cheque para vincular o pagamento à despesa. Glosa mantida.	92/93
Mario Wilson Xavier de Souza	900,00	o recibo está datado de 10/08/2011 (fl. 94) e a impugnante aponta, no extrato bancário, um cheque de idêntico valor compensado em 05/08, data anterior a emissão do recibo. Não foi trazida a cópia do cheque para vincular o pagamento à despesa. Glosa mantida.	94/95

Assim, restabelecem-se as despesas médicas no valor de R\$ 11.855,00.

- Multa de Ofício e Juros de Mora

O art. 44, da Lei n.º 9.430/96 e alterações posteriores, disciplina a multa no caso de lançamento de ofício:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8o da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei n.º 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2o desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n.º 11.488, de 2007)

§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

§ 2o Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1o deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei n.º 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei n.º 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei n.º 11.488, de 2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§5º Aplica-se também a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Incluído pela Medida Provisória n.º 472, de 2009)

I-a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte, pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituído em razão da constatação de infração à legislação tributária; e (Incluído pela Medida Provisória n.º 472, de 2009)

II-o valor das deduções e compensações indevidas informadas na Declaração de Ajuste Anual da pessoa física. (Incluído pela Medida Provisória n.º 472, de 2009)

Da análise dos dispositivos legais expostos, constata-se que a multa de ofício de 75% é devida nos casos de declaração inexata, independentemente da intenção do contribuinte em fraudar o fisco.

Portanto, uma vez que o imposto não foi pago no prazo previsto na legislação, cabível cobrança da multa de ofício.

Não se pode afastar a aplicação da multa de ofício, por falta de previsão legal, além de ser o lançamento uma atividade vinculada, não dependendo da liberalidade da autoridade fiscal.

A contribuinte argumenta que o art. 108, §2º do CTN deixa aberta a possibilidade de a equidade dispensar o pagamento da multa.

De fato, o art. 108 do Código Tributário Nacional prevê, entre os critérios de integração legislativa, a equidade, como transcrito abaixo:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

No entanto, o parágrafo 2º proíbe o uso da equidade que possa resultar na dispensa do pagamento de tributo devido. Dessa forma, não há que se falar em emprego desse critério integrativo para afastar a aplicação da multa de ofício.

Cálculo do Imposto

Com base nesta decisão, procedam-se as seguintes alterações no lançamento:

Exercício	2012
Rend. Tributáveis Recebidos de PJ - Tit.	247.859,62
Rend. Trib. Recebidos de PJ - Dep.	-
Rend. Tributáveis Recebidos de PF	42.412,87
Rend. Trib. Recebidos do Exterior	-
Atividade Rural	-
Total de Rendimentos Tributáveis	290.272,49
Contribuição Previdenciária Oficial	-
Contr. à Previdência Privada/FAPI	-
Dependentes (nº)	1
Despesas com Instrução	-
Despesas Médicas	11.855,00
Pensão Alimentícia Judicial	-
Pensão Alimentícia por Escritura Pública	-
Livro Caixa	-
Total das Deduções	13.744,64
Base de Cálculo	276.527,85
Imposto Calculado	67.357,70
Dedução Incentivo	-
Contrib. Prev. Emp. Doméstico	-
Imposto Devido	67.357,70
Imp. Devido - Rendimentos Rec. Acumuladamente - RRA	-
Imposto de Renda Retido na Fonte	27.123,69
Imposto de Renda Retido na Fonte - Dep.	-
Carnê-Leão	4.269,91
Imposto Complementar	-
Imposto Pago no Exterior	-
Total do Imposto Recolhido	31.393,60
Imposto a Pagar	35.964,10
Imposto a Pagar Declarado	32.041,79
Saldo do Imposto a Pagar	3.922,31

Diante do exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA EM PARTE** da impugnação, para restabelecer as despesas médicas no valor de R\$ 11.855,00, o que resulta em saldo de imposto a pagar de R\$ 3.922,31, a ser acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora, de acordo com a legislação vigente.

Cientificado da decisão de primeira instância em 13/04/2018, o sujeito passivo interpôs, em 11/05/2018, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas, pois houve a prestação dos serviços e o efetivo pagamento;

os juros de mora são indevidos em razão da inobservância do prazo legal de 360 dias para o julgamento; e

houve a extinção do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

É o relatório.

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.

As questões de fundo devolvidas ao conhecimento deste Colegiado consistem em decidir-se se (a) houve a decadência do direito de a autoridade fiscal constituir o crédito tributário, (b) se há norma jurídica que implique a desconstituição da obrigação de pagamento de juros de mora, dada a extensão do prazo para controle da constituição do crédito tributário superar 360 dias e (c) se os documentos apresentados para comprovação das despesas médicas cuja dedução pleiteia-se são hábeis e idôneos a tal fim, nos termos da legislação de regência.

Inicialmente, observo que não houve a decadência do direito de constituição do crédito tributário, na medida em que os arts. 27, par. ún e 59 do Decreto 70.235/1972 não permitem a reconstrução de norma tributária com esse sentido.

Referidos textos legais têm o seguinte teor, *verbatim*:

Art. 27. Os processos remetidos para apreciação da autoridade julgadora de primeira instância deverão ser qualificados e identificados, tendo prioridade no julgamento aqueles em que estiverem presentes as circunstâncias de crime contra a ordem tributária ou de elevado valor, este definido em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

Parágrafo único. Os processos serão julgados na ordem e nos prazos estabelecidos em ato do Secretário da Receita Federal, observada a prioridade de que trata o *caput* deste artigo.

[...]

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Conforme se lê, nada há em tais textos legais que disponha sobre o prazo de que dispõe a autoridade fiscal para constituir definitivamente o crédito tributário.

De fato, o prazo para constituição do crédito tributário é definido pelo Código Tributário Nacional – CTN, que não prevê o controle de validade do ato administrativo como termo final. Nominalmente, o termo final de que dispõe a autoridade dá-se com o transcurso do prazo de cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato jurídico tributário (art. 149, *caput* e § 4º do CTN). Como o entendimento atual do CARF é o de que o fato jurídico tributário do IRPF ocorre em 31 de dezembro de cada ano (Súmula CARF 38), esse será o marco inicial.

Porém, se for necessária a aplicação do art. 173, I do CTN, o termo inicial do prazo de cinco anos será o primeiro dia do exercício seguinte àquele no qual o lançamento poderia ter sido efetuado (Súmula CARF 101).

Como a orientação vinculante do CARF fixa o prazo de cinco anos, é impossível reduzi-lo a 360 dias.

Ademais, para que fosse possível aplicar o prazo de 360 dias para contagem do prazo decadencial, seria necessário lançar mão de técnica de controle de constitucionalidade semelhante à interpretação conforme, o que é vedado a este órgão (Súmula CARF 02).

Em sentido semelhante, é incabível a aplicação do mesmo argumento tão-somente à obrigação do pagamento de juros.

Passo ao exame da glosa das despesas cuja dedução pleiteia-se.

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

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

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

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

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

Sem prejuízo da estrita observância à orientação sedimentada no enunciado da Súmula CARF 180, a permissão para a exigência de comprovação complementar é ato

plenamente vinculado, isto é, cuja prática não pode ser discricionária. Como qualquer ato administrativo, a rejeição das alegadas despesas médicas deve ser fundamentada e motivada.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar 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 n.º 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*).

Sobre a necessidade de comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas, na hipótese de adimplemento em espécie, em que pese meu entendimento pessoal, no sentido de

que a rejeição dos recibos deve ser expressamente motivada e fundamentada, de modo a inexistir permissão legal para que a autoridade fiscal exija discricionariamente e logo de início prova legitimada por terceiros acerca da efetiva transferência de valores, reconheço que, no âmbito desta Primeira Turma Extraordinária da Segunda Seção do CARF, a compreensão sobre o tema é diversa (cf., e.g., os Processos 19647.001463/2008-87, 17437.720120/2012-41 e 15504.720043/2012-53).

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

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

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

No caso em exame, há a seguinte correlação entre despesas e comprovação:

Despesa	Valor	Análise
Almeida&Nogueira Médicos Associados Ltda	300,00	Não há cópia da cártula, para que se possa confirmar se o cheque teve por destinatário o profissional de saúde. Glosa mantida
Malta & Malta Shirakawa S/C Ltda	550,00	Não há cópia da cártula, mas sim de comprovante de depósito em conta de Itiro Shirakawa. Glosa anulada, restabelecimento necessário.
Malta & Malta Shirakawa S/C Ltda	550,00	Não há cópia de cártula, nem de comprovante de depósito. Glosa mantida
Malta & Malta Shirakawa S/C Ltda	550,00	Não há cópia de cártula, nem de comprovante de depósito Glosa mantida
Malta & Malta Shirakawa S/C Ltda	1.650,00	A circunstância de os recursos terem originalmente saído de conta de titularidade do cônjuge é insuficiente à glosa, devido à obrigatoriedade de manutenção de economia em comum para a provisão de assistência mútua, pela legislação civil Glosa anulada, restabelecimento necessário..
Malta & Malta Shirakawa S/C Ltda	550,00	Não há cópia de cártula, nem de comprovante de depósito Glosa mantida.
Thais L. S. F. Torchio	1.750,00	O sujeito passivo não indicou especificamente os fatos financeiros que indicariam a disponibilidade de moeda em espécie. Glosa mantida

Marcos Aurélio Peterlevitz	300,00	Ausência da cópia. Glosa mantida
Joffre Nogueira Filho	500,00	O sujeito passivo não indicou especificamente os fatos financeiros que indicariam a disponibilidade de moeda em espécie. Glosa mantida
Fleury S/A	637,96	O sujeito passivo não indicou especificamente os fatos financeiros que indicariam a disponibilidade de moeda em espécie. Glosa mantida
Mario Wilson Xavier de Souza	1.425,00	O sujeito passivo não explicou a divergência entre o valor do cheque e o valor declarado da despesa. Glosa mantida
Mario Wilson Xavier de Souza	1.200,00	Cópia da cópia à fls. 167. Glosa anulada, restabelecimento da dedução necessário.
Mario Wilson Xavier de Souza	1.350,00	O sujeito passivo não explicou a discrepância entre o valor declarado para a despesa e o valor do cheque. Glosa mantida
Mario Wilson Xavier de Souza	1.500,00	Ausência da cópia.. Glosa mantida.
Mario Wilson Xavier de Souza	900,00	Ausência da cópia.. Glosa mantida.
Malta & Malta Shirakawa S/C Ltda	550,00	Não há cópia da cópia, mas sim de comprovante de depósito em conta de Itiro Shirakawa. Glosa anulada, restabelecimento necessário.
Mario Wilson Xavier de Souza	1.200,00	Cópia da cópia à fls. 167. Glosa anulada, restabelecimento da dedução necessário.

segundo a fundamentação apresentada, sintetiza-se as deduções que devem ser restauradas na seguinte tabela:

Malta & Malta Shirakawa S/C Ltda	1.650,00	A circunstância de os recursos terem originalmente saído de conta de titularidade do cônjuge é insuficiente à glosa, devido à obrigatoriedade de manutenção de economia em comum para a provisão de assistência mútua, pela legislação civil Glosa anulada, restabelecimento necessário..
----------------------------------	----------	---

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino