



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.723340/2011-54
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-005.054 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 24 de outubro de 2022
Recorrente REGINA FÁTIMA ALVES CORREIA IGLESIAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

EMENTA

DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. GLOSA. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DO BENEFICIÁRIO DO TRATAMENTO NO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO DO PAGAMENTO. INSUFICIÊNCIA.

A singela ausência de indicação do beneficiário do tratamento é insuficiente para motivar a glosa da respectiva dedução, sempre que for possível inferir a identidade entre a fonte pagadora e o paciente.

DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO. CERTIFICAÇÃO DA OPERAÇÃO POR TERCEIRO, INSTITUIÇÃO FINANCEIRA (EXTRATOS, CHEQUES ETC). INOVAÇÃO DO CRITÉRIO DECISÓRIO DETERMINANTE. IMPOSSIBILIDADE.

Deve-se restabelecer a dedução das despesas com serviços de saúde, cuja glosa foi mantida pela ausência de comprovação do efetivo desembolso dos recursos, enquanto a motivação original, adotada pela autoridade lançadora, resumira-se à falta de atendimento à fiscalização, que exigira genericamente a comprovação do pagamento, sem especificar a documentação necessária (extratos bancários, cheques, ordens de pagamento etc).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Rocha Paura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Honório 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:

Em procedimento de revisão interna de declaração de rendimentos correspondente ao ano calendário de 2007, foi lavrada a notificação de lançamento de fls. 54 a 59, em que foram apuradas as infrações de:

*Dedução Indevida de Despesas Médicas no valor de R\$ 38.662,67 (fls. 55 e 56); e,

*Compensação Indevida de Imposto de Renda Retido na Fonte de R\$ 21.323,86 (fl. 57).

Em virtude dessa infração, foi apurado o crédito tributário de R\$ 54.941,88 (fl. 54).

A descrição dos fatos e o enquadramento legal constam na notificação em pauta.

Conforme o Despacho da Unidade Preparadora de fl. 70, foi considerada tempestiva a impugnação de fl. 2, em 08.08.2011, tendo em vista a data de lavratura de 26.07.2011 da Notificação de Lançamento de fl. 54 a 59.

Em 17.03.2014, ocorreu a Revisão do Lançamento pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em CAMPINAS/SP determinando com base no Termo Circunstanciado de fls. 61 a 64, a manutenção parcial da notificação de lançamento de fls. 54 a 59, tendo sido mantido o imposto de renda pessoa física (cód. 0211) de R\$ 21.323,86 sujeito à multa e juros de mora e alterado o imposto de renda suplementar (cód. 2904) para R\$ 4.235,01 sujeito à multa de ofício e juros de mora.

Após a Comunicação nº 187/2014/SECAT em 28.03.2014 (fl. 67) a contribuinte não se manifestou.

A impugnação apresentada é tempestiva e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim sendo, dela tomo conhecimento.

Uma vez procedida a revisão pela delegacia de origem do crédito tributário originalmente lançado por meio da Notificação de Lançamento cabe a esta Instância Julgadora manifestar-se aos argumentos consignados no sentido de verificar a sua procedência em relação à parcela mantida pelo Termo Circunstanciado.

Sendo assim, será objeto de análise neste Acórdão parte da infração de dedução indevida de despesas médicas no valor de R\$ 15.400,00.

O Termo Circunstanciado aponta que os recibos apresentados não identificam o paciente e portanto não atendem a legislação que rege a matéria. Por outro lado, a autoridade lançadora exigiu a comprovação do efetivo pagamento de valor elevado, aos profissionais discriminados no quadro de fl. 62 a seguir transcrito:

CPF/CNPJ	Beneficiário/Empresa	Valor(R\$)	Recibo
62.032.313/0001-89	São Paulo Serviços Médicos de Anestesia	3.000,00	Fl. 40
031.147.598-15	Dr. Antônio Marmo Lucon	10.000,00	Fl. 38
165.931.818-11	Dr. Marcos Lucon	1.000,00	Fl. 41
001.842.378-74	Dr. José Luis Chambo	1.400,00	Fl. 38

A matéria das deduções com despesas médicas permitidas na Declaração de Ajuste Anual é regida pela Lei 9.250, de 1995, prevista no seu artigo 8º, inciso II, **alínea “a”, a seguir transcrita:**

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

(...)

II – das deduções relativas:

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

§ 1º (...)

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

I – (...)

II - restringe-se aos pagamentos feitos pelo contribuinte, relativos ao seu próprio tratamento e ao de seus dependentes;(g.n)

III – limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou no Cadastro de Pessoas Jurídicas de quem recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.”

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.”

Nesse sentido, o artigo 73 e o § 1º do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, atendendo ao disposto no art. 8º, inciso II, “a” da Lei 9.250, de 1995, assim dispõe:

“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).

Verifica-se de pronto que pagamentos a serviços de anestesia não estão discriminados na legislação acima transcrita (fl. 40). Dessa forma, será mantida a glosa das despesas informadas com a São Paulo Serviços Médicos de Anestesia S/S LTDA. – CNPJ nº 62.032.313/0001-89 no valor de R\$ 3.000,00.

Os demais recibos de fls. 38 e 41, não indicam quem foi a beneficiária do tratamento deixando de atender o pressuposto no inciso II, § 2º do art. 8º da Lei 9.250, de 1995 anteriormente transcrita.

Ademais, cumpre cientificar à contribuinte de que torna-se necessária a comprovação da efetiva prestação do serviço e do pagamento/desembolso correspondente, não bastando, para utilizar as deduções com despesas médicas a apresentação de simples recibos – fls. 38 e 41. A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o impugnante a obrigação de comprovar e justificar as deduções, o que significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Assim, é necessário que os documentos comprobatórios, além de demonstrarem detalhadamente quem são as pessoas que receberam o tratamento de saúde e a descrição dos serviços prestados, para que seja possível identificar se estão enquadrados naqueles previstos no citado artigo 8º, deverão comprovar o efetivo desembolso pelo próprio, para que se verifique se o pagamento ocorreu dentro do ano-calendário correspondente.

No mais, 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 nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

Nesse sentido, cabe esclarecer que os recibos, porquanto manifestações unilaterais, não se prestam à comprovação inequívoca da ocorrência dos fatos neles descritos, sejam pagamentos, sejam os serviços. Quando muito, podem instrumentalizar uma discussão de direito entre as partes, circunscrita a essa relação privada, não tendo eficácia plena perante terceiros, mormente a Fazenda Pública e, ainda mais, quando se pretende, como no caso, modificar a base de cálculo de tributo.

Por pertinente, vale observar que o Código Civil quando estabelece os requisitos básicos, por exemplo, para que um documento seja considerado prova de quitação, o faz tendo em vista a oposição deste documento em relação aos seus signatários, não em relação à Administração Pública. Aliás, a presunção de veracidade, como estatui o art. 219 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), opera-se somente em relação aos participantes do ato:

“Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.”

A presunção de veracidade não alcança terceiros, entre os quais o sujeito ativo da obrigação tributária, que mantém uma relação jurídica distinta e completamente independente daquela entre os signatários.

Portanto, revela-se equivocado o entendimento de que recibos sem o acompanhamento de provas da efetiva prestação dos serviços seriam suficientes e hábeis para comprovação dos pagamentos e lisura das deduções pleiteadas.

Além do mais os recibos estão em desacordo com a legislação que rege a matéria uma vez que não indicam quem foi o beneficiário do tratamento.

Caberia ao contribuinte trazer aos autos laudos médicos, resultados de exames, exames complementares, declarações de profissionais da área médica, laudos de avaliação de médicos e etc... corroborando com a necessidade dos tratamentos realizados.

Caberia a apresentação das cópias dos cheques devidamente compensados, boleto bancário, DOC onde conste o nome do beneficiário, cópias dos extratos bancários comprovando saques compatíveis aos pagamentos efetuados, observando que saques aleatórios em conta bancária não comprovam o efetivo pagamento.

Dessa forma, não restaram comprovadas as despesas médicas no valor de R\$ 15.400,00 (fls. 62).

DA COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE.

A matéria da compensação indevida de imposto de renda retido na fonte, está destacada no artigo 12, inciso V, da Lei 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que fundamentou a descrição dos fatos e enquadramento legal na Notificação de Lançamento (fl. 38), e assim dispõe:

Art. 12. Do imposto apurado na forma do artigo anterior, poderão ser deduzidos:

(...)

V - o imposto retido na fonte ou o pago, inclusive a título de recolhimento complementar, correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo;

Em relação ao mesmo tema, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, em seu artigo 87, inciso IV e o §2º sobre os rendimentos tributáveis pagos em cumprimento de decisões da Justiça Federal e da Justiça do Trabalho, diz que:

Art.87. Do imposto apurado na forma do artigo anterior, poderão ser deduzidos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 12):

(...)

IV - o imposto retido na fonte ou o pago, inclusive a título de recolhimento complementar, correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo;

(...)

§2º - O imposto retido na fonte somente poderá ser deduzido na declaração de rendimentos se o contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos, ressalvado o disposto nos arts. 7º, §§1º e 2º, e 8º, §1º (Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 55).

(...)

Art.943 (...)

§2º - O imposto retido na fonte sobre quaisquer rendimentos ou ganhos de capital somente poderá ser compensado na declaração de pessoa física ou jurídica, quando for o caso, se o contribuinte possuir comprovante da retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora, ressalvado o disposto nos §§1º e 2º do art. 7º, e no §1º do art. 8º (Lei nº 7.450, de 1985, art. 55).

Da legislação acima extrai-se que a condição para a dedutibilidade do imposto de renda retido na fonte é a posse pelo contribuinte de comprovante da retenção emitido pela fonte pagadora, para apresentação à Fiscalização quando intimado a fazê-lo.

No caso em tela, foi glosada a compensação indevida do Imposto de Renda Retido na Fonte da Interessada quando levados ao ajuste anual, em relação à PIUBELLO CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA - CNPJ nº 03.468.486/0001-85 no ano calendário de 2007 (fl. 57).

A contribuinte não junta aos autos documentação alguma para contrapor o feito fiscal. Os comprovantes de rendimentos pagos e de retenção de imposto de renda na fonte de fls. 8 e 9, não têm relação alguma com a glosa mantida pelo termo Circunstanciado e tampouco apontam retenção de fonte (fl. 78).

O resultado da pesquisa no sistema DIRF da RFB (fl. 72) vem a corroborar com o acima disposto.

Dessa forma, não há que modificar o feito fiscal.

Esclareça-se que a impugnação deve ser instruída com os elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa, a simples alegação desacompanhada dos meios de prova que a justifiquem não é eficaz.

Observa-se o disposto no Decreto nº 70.235, de 1972 em seus arts. 15, 16, III (redação do art. 1º da Lei nº 8.748, 09 de dezembro de 1993) e § 4º, com a redação do art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997:

“Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e provas que possuir;

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo-se o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual,”(Grifos acrescidos)

Por conseguinte, cumpre manter na íntegra o Termo Circunstanciado.

Diante do todo exposto, voto pela improcedência da impugnação devendo ser mantido o crédito tributário apontado no Despacho Decisório.

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

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

Ano-calendário: 2007

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS.

Somente é passível de dedução da base de cálculo do Imposto de Renda as despesas médicas declaradas que atendam aos requisitos legais e cuja demonstração do efetivo pagamento e/ou prestação do serviço restarem confirmadas.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE.

É de se manter o valor glosado, quando não comprovada a retenção do IRRF por meio de documentação hábil e idônea

IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÃO SEM PROVAS.

Cabe ao contribuinte no momento da impugnação trazer ao julgado todos os dados comprovando os fatos que alega.

Cientificado da decisão de primeira instância em 14/09/2015, o sujeito passivo interpôs, em 07/10/2015, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) a despesa médica declarada é dedutível; e
- b) as despesas médicas estão comprovadas pelos documentos juntados aos autos, de modo a identificar o beneficiário dos serviços prestados.

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.

É imprescindível registrar que as razões de recurso voluntário e respectivo pedido voltam-se exclusivamente ao restabelecimento das deduções com despesas médicas, conforme lê-se à fls. 106:

De partida, a contribuinte recorrente informa que deixa de recorrer da porção da decisão que manteve a glosa referente à compensação do imposto de renda retido na fonte, em relação à Piubello Consultoria Empresarial Ltda, assim como quer deixar registrado que as razões de seu recurso ficaram prejudicadas em razão de movimento grevista da DRF em Campo Grande/MS, que muito embora não fosse total, atingiu o setor responsável pelo processamento do recurso, impedindo a contribuinte de ter acesso ao conteúdo do processo para melhor exame. Assim, para não sofrer o risco de seu recurso ser reputado intempestivo, é que apresenta este seu recurso.

A questão de fundo devolvida ao conhecimento deste Colegiado consiste em decidir-se se as despesas médicas cuja dedução pleiteia-se são dedutíveis no cálculo do IRPF.

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 nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).

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

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

Para assegurar ao sujeito passivo a possibilidade de conhecer e atender à exigência da autoridade fiscal, a especificação desses documentos deve ocorrer logo no início do processo de fiscalização e controle da atividade desempenhada pelo contribuinte, sob pena de

violação do art. 59, II do Decreto 70.235/1972. O detalhamento da documentação necessária na primeira oportunidade de contato com o sujeito passivo é profilática, com o objetivo de evitar futura contaminação do crédito tributário pela inovação de critérios legais originariamente adotados para confirmar ou para infirmar as deduções pretendidas.

Elucidativos desse risco são os seguintes precedentes:

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

Numero da decisão:2003-002.600

Numero do processo: 10680.005472/2008-66

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

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

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

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

Numero da decisão: 2201-002.503

Numero do processo: 13162.000079/2009-12

Turma: Segunda Turma Extraordinária da Segunda Seção

Seção: Segunda Seção de Julgamento

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

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

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

Numero do processo: 10510.004826/2007-26

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

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

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

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2005 IRPF. COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA

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

Numero do processo: 13748.001852/2008-98

Turma: Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção

Câmara: Primeira Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

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

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

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2006 DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. INOVAÇÃO Devem ser restabelecidas as despesas devidamente comprovadas, através de documentação idônea, que faz prova da efetividade dos serviços contratados e dos respectivos beneficiários dos serviços contratados. Vedada a inovação da fundamentação por oposição de motivo não constante da autuação. Recurso Provido

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

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

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

Exercício: 2006 DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. Na apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física são dedutíveis as despesas com médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e 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

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, as deduções foram glosadas, pois:

- a) Não houve indicação do beneficiário do tratamento nos respectivos comprovantes de pagamento; e
- b) Não houve comprovação de pagamento dos serviços médicos, certificada por terceiro, instituição financeira (extratos bancários, cheques etc).

Em relação à ausência de indicação do beneficiário do tratamento no respectivo comprovante de pagamento, essa singela incorreção é insuficiente para motivar a glosa das deduções pleiteadas, sempre que for possível inferir a identidade entre a fonte pagadora e o paciente, como é o caso dos autos.

Quanto à necessidade de comprovação do efetivo desembolso das despesas médicas, observo que o termo de intimação é genérico, *verbatim* (fls. 06):

Nos termos dos artigos 835 e 928, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), e do Art. 71 da Medida Provisória nº 22.158-35, fica o contribuinte INTIMADO a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias a contar do recebimento desta, no endereço informado no quadro Local da Lavratura ou na unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil mais próxima, os documentos (Originais e Cópias) e esclarecimentos relativos a sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2008, ano-calendário 2007, conforme abaixo relacionados. A resposta ao presente Termo poderá ser prestada seguindo instruções disponíveis na página da RFB na internet — www.receita.fazenda.gov.br-, opção "Cidadão / IRPF — Extrato e Restituição", no item "Malha Fiscal — Atendimento". Neste item, para facilitar o atendimento, estão relacionados os termos e documentos que deverão ser entregues na unidade da RFB. O não atendimento à presente intimação no prazo fixado ensejará lançamento de ofício, nos termos do art. 841, inciso H, do RIR/99. —

[...]

- Comprovantes originais e cópias das despesas médicas.
- Comprovantes originais e cópias de despesas médicas com planos de saúde com valores discriminados por beneficiários (titular e dependente).

A exigência de comprovação do efetivo desembolso somente surgiu por ocasião do exame da impugnação, em revisão de lançamento, *verbis* (fls. 78):

Os recibos médicos relacionados não foram aceitos considerando que não atendem o artigo 80 do Decreto 3.000/99, pois não identificam o paciente, e por serem de valor elevado se faz necessário a comprovação do efetivo pagamento, conforme art. 73 do Decreto 3.000/1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999).

O órgão de origem manteve a inovação do critério decisório determinante promovida na revisão do lançamento, textualmente:

Caberia a apresentação das cópias dos cheques devidamente compensados, boleto bancário, DOC onde conste o nome do beneficiário, cópias dos extratos bancários comprovando saques compatíveis aos pagamentos efetuados, observando que saques aleatórios em conta bancária não comprovam o efetivo pagamento.

Conforme lê-se na fundamentação deste voto, os órgãos de revisão não podem inovar os critérios decisórios determinantes estabelecidos pela autoridade lançadora para motivar a constituição do crédito tributário, o que inclui eventuais rejeições (glosas) de deduções pleiteadas.

Se a prova do efetivo pagamento, atestada por terceiro, era relevante, cumpria à autoridade lançadora tê-la exigido logo de início.

Dada a impossibilidade de inovação dos critérios decisórios determinantes, deve-se restabelecer a dedução pleiteada.

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino

Fl. 15 do Acórdão n.º 2001-005.054 - 2ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 10830.723340/2011-54