



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.723460/2013-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-005.351 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 24 de novembro de 2022
Recorrente CELIO CRISTIANO DELGADO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

EMENTA

DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. REJEIÇÃO. GLOSA MOTIVADA PELA FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO. DESCONSIDERAÇÃO DOS RECIBOS EMITIDOS PELOS PRESTADORES DE SERVIÇO. REDUÇÃO DOS MEIOS PROBATÓRIOS À CERTIFICAÇÃO DA TRANSFERÊNCIA OU DA DISPONIBILIDADE DE VALORES POR INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. INTIMAÇÃO PRÉVIA, ESPECÍFICA E PRECISA. VALIDADE. MANUTENÇÃO.

A orientação firmada por esta Turma Extraordinária entende ser válida a glosa das deduções a título de despesa médica, na hipótese de o passivo deixar de apresentar documentação emitida por instituição financeira responsável pela operação de transferência de valores, ou pelo fornecimento de dinheiro em espécie na proximidade da data de vencimento da obrigação, se houve intimação prévia e expressa para tanto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator(a)

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

Fl. 2 do Acórdão n.º 2001-005.351 - 2ª Seção/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 10830.723460/2013-13

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 desfavor do contribuinte acima identificado foi emitida Notificação de Lançamento nº 2012/772469099870932 (fls. 05/10), relativamente ao ano-calendário de 2011, na qual foi apurado o crédito tributário de R\$ 6.487,93, conforme demonstrativo abaixo:

“(…)

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Cód. DARF	Valores em Reais (R\$)
IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA – SUPLEMENTAR (Sujeito à Multa de Ofício)		2904	3.333,99
MULTA DE OFÍCIO (Passível de Redução)			2.500,48
JUROS DE MORA (calculados até 31/05/2013)			633,45
IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA (Sujeito à Multa de Mora)		0211	0,00
MULTA DE MORA (Não Passível de Redução)			0,00
JUROS DE MORA (calculados até 31/05/2013)			0,00
Valor do Crédito Tributário Apurado			6.487,93

“(…)”.

(Imagem copiada da Notificação de Lançamento em fl. 05)

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS.

2. A fiscalização procedeu ao lançamento de ofício conforme disposto:

“(…)”

Glosa do valor de R\$ *****16.180,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução, conforme abaixo discriminado.

Seq.	CPF/CNPJ	Nome / Nome Empresarial	Cod.	Declarado	Reembolsado	Alterado
01	228.189.318-64	LETICIA THEODORO DE ARRUDA RIBE	010	6.000,00	0,00	0,00
02	286.216.309-26	RODRIGO CARRERA LEONARDI	011	10.180,00	0,00	0,00

Folha de Continuação da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal

Regularmente intimado e reintimado, apresentou doc: dossiê 10010.018958/0113-70. Constatado erro de fato na informação do CNPJ da empresa prestadora do plano de saúde, porém valor mantido por constar em DIRF. Glosas das desp. médicas: 1.Leticia Ribeiro e 2.Rodrigo Leonardi, visto que apresentou declaração dos profissionais, sem reconhecimento de firma, informando sobre o tratamento com pagamentos em espécie, porém o contribuinte não comprovou o efetivo pagamento de tais despesas, cf intimado (item 1.2 do TIF 162/2013).

“(…)”.

(Imagem copiada da Notificação de Lançamento em fls. 09/10)

IMPUGNAÇÃO

3. Após a ciência da Notificação de Lançamento em 23/05/2013 (fl. 20), o contribuinte apresentou impugnação em 18/06/2013 (fls. 02/03) com as seguintes alegações:

“(…)”

I - OS FATOS

A declaração de imposto de renda Ano-calendário 2010, exercício 2011 a qual tinha R\$1.115,51 a restituir ficou retida em malha fiscal por apresentar possíveis divergências nas despesas médicas.

Na data de 29/01/2013 abri o e-dossiê 10010.018958/0113-70 onde apresentei os recibos emitidos pelos profissionais Leticia Theodoro de Arruda Ribeiro Barreto CPF 228.189.318-94 no valor de R\$ 6.000 e Rodrigo Carrera Leonardi CPF 286.216.308-26 no valor de R\$ 10.180 como forma de comprovação destas despesas médicas.

No entanto a receita federal pediu a comprovação desses pagamentos via Termo de Intimação Fiscal 162/2013. Compareci novamente a receita federal em 07/05/2013 com a declaração de cada um dos profissionais acima citados afirmando que receberam o pagamento dos referidos tratamentos em espécie, porém as declarações não estavam com firma reconhecida de suas respectivas assinaturas, conforme consta na notificação de lançamento 2011/772469209120967, as quais estou novamente apresentando nesta data (18/06/2013) com estes devidos reconhecimentos em cartório.

Referente ao dinheiro em espécie utilizado para o pagamento das referidas despesas, sua origem foi proveniente de minha mãe Edna Maria Tornisiello Delgado residente a Rua: José Lins do Rego, 459 - Parque Taquaral, Campinas-SP, CEP 13087-080 CPF 215.023.678-82, dado que tenho montante financeiro emprestado a mesma.

Sendo assim apresento também os impressos dos comprovantes de transferência bancária feitas via internet fornecidas pelo banco que demonstram as quantias de R\$ 5.000 em 12/01/2010, R\$ 5.000 em 13/01/2010 transferidas de minha conta corrente no Banco Unibanco Agência 0269 Conta 104593-1, para a conta de minha mãe no Banco do Brasil Agência 2913 Conta 8389-5 e a quantia de R\$ 15.000 em 20/12/2010 transferida de minha conta corrente no Banco Itaú Agência 9259 Conta 02000-7, para a conta de minha mãe no Banco Itaú Agência 1419 Conta 42442-7, comprovando estes empréstimos no total de R\$ 25.000 no ano de 2.010.

Ela foi me disponibilizando as quantias necessárias em espécie (até como forma de pagamento), para a realização dos pagamentos dos tratamentos

conforme havia a necessidade totalizando os R\$ 16.800 pagos a estes profissionais da saúde. Por tratar-se de minha mãe, dispensei nota promissória ou termo de declaração de dívida do valor emprestado.

II - O DIREITO

II. 1 - PRELIMINAR

Estou pedindo de forma respeitosa, encarecidamente ao Delegado da Receita Federal do Brasil Walmir Martinez Thomaz, a impugnação da decisão dos pagamentos a serem efetuados que constam na notificação de lançamento 2011/772469209120967 pois os tratamentos médicos por mim apresentados existiram, bem como os profissionais que os efetuaram têm excelente reputação no mercado e a comprovação seus pagamentos estão justificadas pelos comprovantes apresentados. Além disso, pago todos meus impostos (IPVA, IPTU, etc) em dia, meu imposto de renda é descontado diretamente na fonte todos os meses e a única coisa que gostaria é que as devidas restituições referentes a esta declaração, as quais nem são de grande valor financeiro se comparadas ao que pago anualmente de imposto de renda a receita federal, sejam consideradas.

II. 2 - MÉRITO (inciso III e IV do art. 16 do Dec.70.235/72)

Acredito que apresentei todos os documentos necessários que comprovem as despesas médicas por mim apresentadas na declaração referida, ou seja, os recibos de cada um dos profissionais, a declaração com reconhecimento de firma em cartório de cada profissional confirmando e reforçando que receberam tais quantias em espécie, bem como os comprovantes bancários que comprovam os empréstimos feitos por mim a minha mãe, a qual me disponibilizava (até como forma de pagamento do empréstimo) as quantias necessárias conforme eu precisava para o pagamento dos tratamentos aos profissionais da saúde. Se preciso for levo comigo os profissionais da saúde e minha mãe a receita federal para prestarem depoimento confirmando tais documentos e informações acima descritas.

EMBED PBrush

(...)"

(Imagens copiadas da impugnação em fls. 02/03)

É o relatório.

DA TEMPESTIVIDADE

4. A impugnação é tempestiva, conforme disposto no item 3 do presente relatório, e preenche os demais requisitos de admissibilidade previstos na legislação regente da matéria. Assim, dela se toma conhecimento.

DO MÉRITO

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS.

5. Compulsando os autos verifica-se que a fiscalização notificou o contribuinte em face da dedução indevida de despesas médicas no valor de R\$ 16.180,00 por falta de comprovação do efetivo pagamento.

6. Para o deslinde da questão cumpre informar, que os atos administrativos gozam da presunção de veracidade e legalidade. O Fisco em face de sua imperatividade para tributar, prevista na Constituição Federal e em normas legais, pode exigir, em especial, que o contribuinte comprove suas deduções para fins de Imposto de Renda. Dessa forma, o ônus da prova das despesas médicas, caso o contribuinte pretenda deduzi-las, lhe pertence. Portanto, cabe a ele trazer aos autos a documentação que entenda capaz de comprovar seu direito, mas submetida ao critério da autoridade lançadora, de forma a dirimir os questionamentos acerca dos fatos informados em sua Declaração de Ajuste Anual, conforme determina o art. 73 do RIR/99:

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).

7. Ressalte-se ainda que a legislação lista algumas formas para o contribuinte provar o seu direito ao mesmo tempo em que permite ao Fisco, a seu juízo, exigir outros meios de comprovação de maneira a firmar sua convicção frente aos fatos informados.

8. O que importa ao presente julgamento, conforme determina a lei, é que o impugnante apresente provas de que realmente arcou com tais despesas, tanto que permite que ele comprove de várias maneiras o seu direito de deduzir. Assim, se o contribuinte pretende deduzir tais despesas médicas deve agir comprovando a veracidade de suas afirmações. Ressalte-se ainda que a dedução dessas despesas com saúde é uma faculdade do contribuinte, ou seja, ele não está obrigado a deduzi-las, mas caso deseje aproveitá-las, deve obedecer, se submeter aos ditames da lei.

9. Destaque-se também que a solicitação de documentos, por parte da Receita Federal, constitui uma obrigação acessória sob responsabilidade do contribuinte, que tem de manter em boa guarda a documentação comprobatória dos fatos atinentes à seara tributária, conforme pode-se extrair das disposições do art. 797 do RIR/99. Caso contrário, ou seja, se fosse adotado o entendimento do contribuinte, tal previsão legal seria letra morta, pois de que adiantaria exigir a apresentação da prova se o ônus fosse do Fisco? Assim, não procede a afirmação da impugnante.

Art. 797. É dispensada a juntada, à declaração de rendimentos, de comprovantes de deduções e outros valores pagos, obrigando-se, todavia, os contribuintes a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras, quando estas julgarem necessário (Decreto-Lei nº 352, de 17 junho de 1968, art. 4º).

10. Confirmando o entendimento acima, acrescente-se ainda à presente discussão, que mesmo estando presentes todos os requisitos enumerados para os recibos, a legislação tributária não confere aos mesmos valor probante absoluto, pois a tônica do art. 80, § 1º, inciso III, do RIR/99, é a especificação e comprovação dos pagamentos. Tanto que a norma admite o cheque nominativo como documento comprobatório, por ser prova cabal de transferência de numerários. Entretanto, ressalte-se que mesmo o cheque pode ser submetido à justificação, quando dúvidas razoáveis acudirem ao Fisco sobre a efetiva prestação do serviço, fato que se constitui no substrato material da dedução.

11. Compulsando os autos, verifica-se que assiste razão à fiscalização pelas razões apontadas abaixo:

Nome da Profissional/Valor Total da despesa (R\$)	Motivo da glosa	ANÁLISE
- Dra. Letícia Theodoro de Arruda R. D. Barreto - R\$ 6.000,00	- A fiscalização informou que houve a glosa por falta da comprovação do efetivo pagamento.	- Analisando os autos verifica-se que o contribuinte anexou comprovantes de operações bancárias informando transferências para sua genitora (fls. 11/12). O contribuinte afirma tratar-se de empréstimos. No entanto, não possui qualquer documento que comprove o teor deste contrato. Também anexou declaração da profissional dizendo que o tratamento de Fonoaudiologia foi pago em dinheiro (fl. 13). Juntou aos autos ainda recibos (fls. 35/44). - Cumpre informar que tais recibos e declaração não são suficientes para comprovar o efetivo pagamento, principalmente se levarmos em conta que o contribuinte recebe seus rendimentos apenas de pessoas jurídicas. Como cediço, as mesmas, em regra, pagam por meio de depósitos em conta bancária. Dessa forma, é razoável supor que o contribuinte tenha como provar que realizou saques ou que pagou mediante cheques ou transferências bancárias. - Quanto à alegação de que teria dinheiro para pagar em espécie, cabe afirmar que o suposto empréstimo não restou comprovado por qualquer documento ou contrato. Portanto, como o ônus da prova é do contribuinte, cabia a ele demonstrar que realmente arcou com tais despesas por meio da apresentação dos extratos bancários com a devida correlação entre os saques, cheques ou transferências e as datas de pagamentos das despesas médicas. - Cabe frisar ainda que os recibos devem expressar exatamente os desembolsos realizados pelo contribuinte. - Por todo o exposto, não foi comprovado o efetivo pagamento de tais despesas nos moldes do que determina os incisos II e III, do §1º do art. 80 do RIR/99. Dessa forma, deve ser mantida a glosa.
Nome da Profissional/Valor Total da despesa (R\$)	Motivo da glosa	ANÁLISE
- Dr. Rodrigo Carrera Leonardi - R\$ 10.180,00	- A fiscalização informou que houve a glosa por falta da comprovação do efetivo pagamento.	- Analisando os autos verifica-se que o contribuinte anexou comprovante de operação bancária informando uma transferência para sua genitora (fls. 11/12). O contribuinte afirma tratar-se de empréstimo. No entanto, não anexou qualquer documento que comprove o teor deste contrato. Também juntou declaração do profissional dizendo que o tratamento foi pago em dinheiro (fl. 14). Juntou aos autos ainda recibos (fls. 31/34). - Cumpre informar que tais recibos e declaração não são suficientes para comprovar o efetivo pagamento, principalmente se levarmos em conta que o contribuinte recebe seus rendimentos apenas de pessoas jurídicas. Como cediço, as mesmas, em regra, pagam por meio de depósitos em conta bancária. Dessa forma, é razoável supor que o contribuinte tenha como provar que realizou saques ou que pagou mediante cheques ou transferências bancárias. - Quanto à alegação de que teria dinheiro para pagar em espécie, cabe afirmar que o suposto empréstimo não restou comprovado por qualquer documento ou contrato. Portanto,

		como o ônus da prova é do contribuinte, cabia a ele demonstrar que realmente arcou com tais despesas por meio da apresentação dos extratos bancários com a devida correlação entre os saques, cheques ou transferências e as datas de pagamentos das despesas médicas. - Cabe frisar ainda que os recibos devem expressar exatamente os desembolsos realizados pelo contribuinte. - Por todo o exposto, não foi comprovado o efetivo pagamento de tais despesas nos moldes do que determina os incisos II e III, do §1º do art. 80 do RIR/99. Dessa forma, deve ser mantida a glosa.
--	--	---

12. Cumpre informar ainda que quando se tem a finalidade de utilizar despesas médicas como dedução, o contribuinte deve ter em mente que o pagamento correspondente não envolve apenas ele e o profissional de saúde, mas também a Administração Tributária. Por essa razão, deve conservar, além dos recibos e declarações, outros meios probantes do pagamento e da realização do serviço. Nesse contexto, o Código Civil, instituído pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, ao dispor sobre provas em seu art. 219, afirma que o teor de documentos assinados (recibos) guarda presunção de veracidade somente entre os próprios signatários, sem alcançar terceiros (Administração Tributária) estranhos ao ato:

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

Parágrafo único. Não tendo relação direta, porém, com as disposições principais ou com a legitimidade das partes, as declarações enunciativas não eximem os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las.

13. Fundamentando as citadas recusas, destaque-se o art. 80, §1º, inciso II, do RIR/99, ao exigir a comprovação dos requisitos legais nos recibos, conforme segue.

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):

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;

14. Destarte, considerando os motivos discorridos em itens anteriores e com base no princípio da livre convicção do julgador na apreciação da prova, gravado no art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, ratifica-se a glosa de despesas médicas no valor de R\$ 16.180,00, conforme Notificação de Lançamento.

DA CONCLUSÃO

15. Pelo exposto, voto por julgar IMPROCEDENTE a impugnação apresentada nos termos da Notificação de Lançamento.

(Assinado digitalmente)

Hermann Schimmelpfeng Landim – Relator

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

Matrícula:1538908

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: 2010

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS. NÃO COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO.

As despesas médicas, próprias ou com dependentes, somente podem ser dedutíveis para efeito de apuração da base cálculo do imposto de renda devido quando devidamente comprovado o efetivo pagamento.

Cientificado da decisão de primeira instância em 07/12/2015, o sujeito passivo interpôs, em 22/12/2015, 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.

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.

A questão de fundo devolvida ao conhecimento deste Colegiado consiste em decidir-se se o sujeito passivo comprovou o custeio dos serviços médicos cuja dedução é pleiteada.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- a) Insuficiência do patrimônio ou das receitas declaradas para fazer frente ao custo dos serviços, dada a necessidade de prover outras despesas essenciais à vida humana;

- b) Inidoneidade dos prestadores dos serviços médicos;
- c) Incompatibilidade dos valores pagos, quando comparados com a prática normalmente verificada na praça;
- d) Ausência de registro dos respectivos recebimentos nos deveres instrumentais dos prestadores de serviços (e.g., DAA, DMED);
- e) Inusualidade da prática de pagamento de tais quantias em espécie.

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

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

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

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

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

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

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar 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 computá-lo no lançamento. AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. Não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração. Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento.

Numero do processo: 13748.001852/2008-98

Turma: Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção

Câmara: Primeira Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

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

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

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

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

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

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

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

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

Numero da decisão:2001-000.204

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

No caso em exame, novamente ressaltando meu ponto de vista pessoal, reconheço que a orientação firmada por esta Turma Extraordinária entende ser válida a glosa das deduções a título de despesa médica, na hipótese de o passivo deixar de apresentar documentação emitida por instituição financeira responsável pela operação de transferência de valores, ou pelo fornecimento de dinheiro em espécie na proximidade da data de vencimento da obrigação, se houve intimação prévia e expressa para tanto.

Sem a comprovação por tais registros bancários, é impossível restabelecer a dedução pleiteada.

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino

