



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10835.001415/2009-88
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-004.746 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 25 de novembro de 2021
Recorrente LUIZ CARLOS ELIAS BOMFIM JUNIOR
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007

Ementa:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. JULGAMENTO. AUSÊNCIA DE INOVAÇÃO DAS RAZÕES RECURSAIS E DO ACERVO PROBATÓRIO. ADERÊNCIA À FUNDAMENTAÇÃO ADOTADA PELO ACÓRDÃO-RECORRIDO. FUNDAMENTAÇÃO *PER RELATIONEM*. POSSIBILIDADE.

O art. 57, §3º do Regimento Interno do CARF (RICARF) permite ao Colegiado reproduzir a fundamentação expendida no acórdão-recorrido, se não houver matéria nova exsurta por ocasião do julgamento da impugnação.

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. DEPENDENTE. CÔNJUGE QUE APRESENTOU DAA. IMPOSSIBILIDADE.

É proibida a inclusão de cônjuge como dependente na declaração de ajuste anual do consorte, na hipótese de esse cônjuge ter apresentado DAA própria.

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. VÍCIOS FORMAIS. AUSÊNCIA DE CORREÇÃO.

Mantêm-se a rejeição (“glosa”) das deduções pleiteadas a título de despesas médicas, amparadas por documentação que não atende aos requisitos formais e cujos vícios não foram corrigidos a tempo e modo próprios pelo sujeito passivo.

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, Honório Albuquerque de Brito (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto de acórdão prolatado pela 21ª Turma da DRJ/SP1 (1639.658 – fls. 133-140), que julgou improcedente impugnação e manteve a constituição de crédito tributário decorrente da rejeição (“glosa”) de deduções pleiteadas a título de despesas médicas.

Referido acórdão foi assim ementado:

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

Exercício: 2007 Ementa:

DESPESAS MÉDICAS. GLOSA.

O direito a dedução é condicionado a comprovação dos requisitos exigidos na legislação. Restabelece-se a parte comprovada.

DESPESAS COM INSTRUÇÃO. GLOSA.

O direito a dedução é condicionado a comprovação dos requisitos exigidos na legislação.

DEDUÇÃO DE DEPENDENTE. GLOSA.

O direito a dedução é condicionado a comprovação dos requisitos exigidos na legislação.

COMPENSAÇÃO DE IRRF.

Verificada a falta de retenção na fonte, compete à fiscalização efetuar a glosa da compensação. Demonstrada a efetiva retenção na fonte, cabe afastar a glosa na parte comprovada.

Para boa compreensão do quadro fático-jurídico, transcrevo os seguintes trechos do acórdão-recorrido:

O sujeito passivo insurge-se contra o lançamento de fls. 08 e seguintes, emitido em 13/07/09, relativo ao imposto sobre a renda das pessoas físicas DIRPF EX2007/AC2006, que glosou os valores pleiteados na declaração de ajuste a título de dedução de despesas médicas, dependentes e instrução. Totalizando R\$36.630,84 de deduções glosadas (R\$32.740,68 + R\$1.516,32 + R\$2.373,84, respectivamente). Observou-se ainda compensação indevida de IRRF no valor de R\$283,78 relativo ao CNPJ nº44.932.846/0001-35, glosada pela fiscalização.

Na impugnação apresentada às fls. 01 e seguintes se requer, em síntese, sem prejuízo da leitura de seu texto integral, a impugnação parcial do lançamento. Alega que teria direito parcial as deduções declaradas e junta a documentação relativa a matéria.

O órgão de origem já reconheceu que a impugnação foi parcial, verificando-se a base de cálculo não impugnada no valor de R\$290,02 (R\$2.373,84 – R\$ 2.083,82) que resultou no valor de imposto já pago e incorporado de R\$79,75, restando nestes autos os valores

de R\$ 10.073,48 (cód.2904) e R\$204,03 (283,78-79,75 / cód.0211) a título de imposto (fls.121 e 129).

É o relatório.

Em virtude do silêncio dos despachos de fls.122 e 133, dos elementos de fls.119 e 120, do carimbo de “confere com o original” de fl.04 e a fim de se assegurar o contraditório e a ampla defesa, tem-se a impugnação como tempestiva e dela toma-se conhecimento.

Da fundamentação legal.

A legislação tributária concede ao contribuinte, por ocasião da declaração anual de ajuste, a possibilidade de realizar deduções da base de cálculo do imposto de renda. A legislação ainda exige que o contribuinte, quando intimado, comprove que as deduções pleiteadas na declaração preenchem todos os requisitos exigidos, sob pena de serem consideradas indevidas e o valor pretendido como dedução seja apurado e lançado em procedimento de ofício. Neste sentido o art. 8 da Lei nº 9.250/95 e o §3º, art. 11, do Decreto-Lei nº 5.844/43:

(Lei 9.250/95) “Art.8. A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

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

II - das deduções relativas:

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

b) a pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1o, 2o e 3o graus, creches, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual de R\$ 2.373,84;

c) à quantia de R\$ 1.516,32 por dependente;

---((Do Decreto nº 3.000/99, destaca-se:

“Seção III - Dependentes

Art.77.(...) §1º Poderão ser considerados como dependentes (...):

I-o cônjuge;

II-o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho;

III-a filha, o filho, a enteada ou o enteado, até vinte e um anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

IV-o menor pobre, até vinte e um anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial;

V-o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até vinte e um anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

VI-os pais, os avós ou os bisavós, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;

VII-o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador.”

(...)

§ 2º Os dependentes a que referem os incisos III e V do parágrafo anterior poderão ser assim considerados quando maiores até vinte e quatro anos de idade, se ainda

estiverem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, § 1º).))) ---

(...)

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

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

II - restringe-se aos pagamentos 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 Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;”

(Decreto-Lei nº 5.844/43) “Art.11. § 3º Todas as deduções estarão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.”

“§ 4º Se forem pedidas deduções exageradas em relação ao rendimento bruto declarado, ou se tais deduções não forem cabíveis, de acordo com o disposto neste capítulo, poderão ser glosadas sem audiência de contribuinte.”

O art. 797 do Decreto nº 3.000/99, que trata da manutenção e guarda dos documentos vinculados às Declarações de Ajuste do Imposto de Renda, dispõe que:

“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).”

Da análise das provas apresentadas (Despesas Médicas).

Os documentos de fls. 21 a 24 (R\$3.400,00 – Josival David de Amorim e fls.17 a 20 - R\$8.000,00 – Anna Carolina Xavier Mengue) não podem ser aceitos para fins de dedução a título de despesa médica, pois informam como beneficiário do tratamento pessoa cuja dependência não se reconhece neste voto – Franciane Iarossi Dias). Ainda que assim não fosse, não poderiam ser aceitos para fins de comprovação do direito a dedução declarada, pois não atendem a todos os requisitos do inc. III, §2º do art.8º da Lei nº 9.250/95 (ausência de endereço). A alternativa legal ao recibo incompleto é a comprovação do pagamento através de cheque nominativo.

Os documentos de fls. 34 (R\$3.000,00 – Daniela Vicente Correia Marques – razura no ano-calendário e indeterminação do beneficiário), 39 a 42 (R\$7.000,00 – OG Rodrigues de Lima Junior), 27 a 29 (R\$1.940,00 – Lincoln Naoyoshi Nakata – razura no ano-calendário), 25 e 26 (R\$1.000,00 – Christiano Albuquerque Feijó) e 30 a 33 (R\$5.000,00 – Rafael Miguel Saraiva – sem prova de se tratar de despesa médica (“nutricionista”)) não podem ser aceitos para fins de comprovação do direito a dedução declarada, pois não atendem a todos os requisitos do inc. III, §2º do art.8º da Lei nº 9.250/95 (ausência de endereço). A alternativa legal ao recibo incompleto é a comprovação do pagamento através de cheque nominativo.

Os já citados documentos e os demais elementos trazidos aos autos (fl.43 a 45 – R\$1.300,00 – Joelmir Trombeta) não alteram o fato de que não foi feita a prova do efetivo pagamento (art. 8º, II, “a” da Lei nº 9.250/95), desenvolvendo-se o argumento mais à frente. A prova definitiva da realização das despesas médicas deve ser feita com a prova do pagamento das mesmas.

Mantém-se as glosas dos profissionais citados acima.

O documento de fl.46 e seguintes indica que o valor de R\$1.631,26 (Unimed Campo Grande MS Cooperativa de Trabalho Médico) que se pretende deduzir a título de despesa médica é relativo a terceiro não dependente e beneficia terceiro não dependente (verificar abaixo – “Da análise das provas apresentadas (Dependentes)”)

Mantém-se esta glosa.

O documento de fl.75 (Comprovante de Rendimentos) demonstra o pagamento de R\$469,42 (Fundo de Assistência à Saúde do Servidor Municipal – FU) a título de despesa médica.

Restabelece-se esta glosa.

Da força probante dos recibos.

A Lei nº 9.250/95, no §2º, III, art. 8º, reforça, ainda, que a possibilidade de dedução prevista na alínea ‘a’ do inciso II limita-se a pagamentos **comprovados** e, logo a seguir, enumera os requisitos formais dos quais os recibos devem ser revestidos.

Esta norma, no entanto, não dá aos comprovantes, ainda que presentes todas estas formalidades, valor probante absoluto. A apresentação de recibos com nome e endereço do emitente tem potencialidade probatória relativa e esta deve ser limitada por todos os outros elementos de convicção. Dessa forma, mesmo que os recibos contenham todos os requisitos formais exigidos, o § 3º, do art.11, do Decreto-Lei nº 5.844/43 permite-se que a fiscalização exija provas complementares àquela descritas pela Lei nº 9.250/95.

“(Decreto-Lei nº 5.844/43) Art.11. § 3º Todas as deduções estarão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.”(grifei)

É de se ter em conta, ao examinar esta questão, que a comprovação de despesas médicas, odontológicas, etc. por meio de recibos é muito frágil. A apresentação destes documentos, em muitos casos, deve servir apenas como ponto de partida para a comprovação das despesas declaradas, não sendo a autoridade fiscal obrigada se satisfazer apenas com eles.

Observa-se que a prova definitiva e incontestável da despesa médica é feita com a apresentação de documentos que comprovem a transferência de numerário (o pagamento) acompanhada, se possível, da comprovação da efetiva prestação do serviço. A apresentação de recibos, por si só não tem esta capacidade.

O contribuinte deve ter em conta que o pagamento de despesa médica não envolve apenas ele e o profissional de saúde, mas também o Fisco - caso haja intenção de se beneficiar desta dedução na declaração de rendimentos. E, por isso, deve se acautelar na guarda de elementos de prova da efetividade do pagamento.

Observa-se que o pagamento em dinheiro/moeda corrente serve muito bem para quitar um débito, mas comprová-lo, ainda mais junto a terceiros, pode se tornar tarefa árdua.

Da análise das provas apresentadas (Dependentes).

O extrato de tela de fl.132 relativa a Franciane Iarossi Dias (CPF nº 883.879.761-72) demonstra que a mesma apresentou DIRPF própria no EX2007/AC2006 (ND01/29.684.761-apresentada em 30/04/2007; razão pela qual a mesma não pode ser considerada como dependente do contribuinte na DIRPF do mesmo ora em análise.

Não há como decidir em sentido diverso daquele já expresso pela fiscalização, mantém-se a glosa relativa a Franciane Iarossi Dias.

Da análise das provas apresentadas (Instrução).

Os documentos de fls.46 e seguintes e a impugnação apresentada informa se tratar de despesa com instrução relativa a Franciane Iarossi Dias. Uma vez que a alegação de dependência não foi aceita (tópico anterior), cabe manter a glosa realizada pela fiscalização.

Do ônus da prova.

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O artigo 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 da prova.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o impugnante a obrigação da comprovação e justificação das deduções, e não o fazendo, implica no não cabimento das deduções. E, ainda o ônus de provar implica em trazer elementos que não deixem margem à dúvida.

Da análise dos elementos relativos a Compensação Indevida.

Com vista ao elemento de fls.131 (DIRF atual do sistema) verifica-se que a empresa responsável pela informação (CNPJ nº 44.932.846/0001-35) fez constar o valor de R\$283,78 de IRRF. Ademais, o comprovante de rendimentos pagos e de retenção de imposto de renda na fonte trazido pelo contribuinte a fl.38 confirma a mesma informação.

Restabelece-se o direito a compensação de IR no valor de R\$283,78

Da apreciação da prova.

É oportuno salientar que a autoridade julgadora pode, no que tange à análise das provas, formar livremente a sua convicção, a teor dos artigos. 131 e 332 do Código de Processo Civil e do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972.

Observa-se que a documentação do presente processo foi disponibilizada em formato digitalizado para o relator destes autos.

Observa-se, enfim, que a impugnação redigida em termos genéricos, sem o desenvolvimento do tema ou desacompanhada de indícios de prova, não cria questão a ser tratada em sede de julgamento administrativo.

CONCLUSÃO

Isto posto, voto no sentido de considerar **PROCEDENTE EM PARTE a impugnação, mantendo parcialmente o crédito tributário** pelas razões de fato e de direito analisadas, como a seguir se demonstra:

DEDUÇÕES	VALORES GLOSADOS	COMPROVANTES	GLOSA MANTIDA
ANO CALENDÁRIO	CONFORME AUTO DE	APRESENTADOS	
2006	INFRAÇÃO	(e exonerados)	
	(do lançamento original)		
DESP. MÉDICA	R\$ 32.740,68	R\$ 469,42	R\$ 32.271,26
INSTRUÇÃO	R\$ 2.373,84	R\$ 0,00	R\$ 2.373,84
DEPENDENTE	R\$ 1.516,32	R\$ 0,00	R\$ 1.516,32
DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO	AC 2006		
1)Total dos Rendimentos Tributáveis Declarados	92.396,16		
2)Omissão de Rendimentos Apurada (+)		0,00	
3)Total das Deduções Declaradas (-)		44.288,51	
4)Glosa de Deduções Indevidas (+)		36.161,42	
5)Prev. Oficial sobre Rendimento Omitido		0,00	
6)Base de Cálculo Apurada (1+2+3+4-5)		84.269,07	
7)Imposto Apurado após as Alterações (Tabela Prog. Anual)	17.180,26		
8)Dedução de Incentivo Declarada		0,00	
9)Glosa de Dedução de Incentivo		0,00	
10)Total de Imposto Pago Declarado (-)		6.734,91	

11)Glosa de Imposto Pago		0,00
12)IRRF sobre Infração ou Carnê-Leão Pago (-)	0,00	
13)Saldo de Imposto a Pagar Apurado após Alterações (7-8+9-10+11-12)	10.445,35	
14)Saldo do Imposto a Pagar Declarado/Calculado	500,96	
Imposto Suplementar (já foi pago o valor de R\$79,75)		9.944,39

(Considerado-se o valor não impugnado e pago pelo contribuinte já alocado pelo órgão de origem: R\$9.944,39- R\$79,75= 9.864,64)

	ANO CALENDÁRIO	
	2006 – SUPLEMENTAR –código 2904	
	IMPOSTO	MULTA DE OFÍCIO
EXIGIDO	10.073,48	7.555,11
EXONERADO	208,84	156,63
MANTIDO	9.864,64	7.398,48
E demais acréscimos legais	Obs: (imposto+multa): R\$ 17.263,12	
	ANO CALENDÁRIO	
	2006 – código 0211	
	IMPOSTO	MULTA DE MORA
EXIGIDO	204,03	40,80
EXONERADO	204,03	40,80
MANTIDO	0,00	0,00
E demais acréscimos legais	Obs: (imposto+multa):R\$ 0,00	

Ciente do acórdão da DRJ em 10/07/2012, o sujeito passivo, em 06/08/2012, apresentou recurso voluntário.

Em síntese, o recorrente alega que:

- a) a cónyuge é dependente e que a declaração apresentada em separado não é reconhecida e deve ser desconsiderada;
- b) os recibos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas.

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

É o relatório.

Voto

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

Conheço do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento da matéria.

Em que pesem as razões coligidas pelo recorrente, o acórdão-recorrido deve ser mantido.

As razões para desconstituição do crédito tributário repetem o acervo coligido em sede de impugnação na primeira instância julgadora administrativa. Ademais, a recorrente não inovou documentação que sustentasse os argumentos discurridos.

Assim sendo, todos os argumentos que sobem a este CARF em sede de recurso voluntário já foram objeto de minuciosa apreciação pela turma julgadora da DRJ, cujas análises e conclusões estão discorridas com clareza no voto posto no acórdão-recorrido.

A propósito, confira-se o art. 57, §3º do Regimento Interno do CARF (RICARF):

Art. 57. [...]:

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

Desta forma, confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos, e acrescento o que segue.

A apresentação de declaração de ajuste anual pelo cônjuge impede-o de figurar como dependente de seu consorte na respectiva DAA.

Nesse sentido, confira-se o seguinte precedente:

Numero do processo:10845.723665/2012-59 **Turma:**2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS **Câmara:**2ª SEÇÃO **Seção:**Câmara Superior de Recursos Fiscais **Data da sessão:**Thu Jun 25 00:00:00 UTC 2020 **Data da publicação:**Tue Nov 03 00:00:00 UTC 2020 **Ementa:**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2009 DESPESAS MÉDICAS. NÃO DEPENDENTE. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO Não é admitida a dedução com despesas médicas supostamente havidas com tratamentos do cônjuge não declarado como dependente e que apresentou declaração anual de ajuste em separado.

Numero da decisão:9202-008.744 **Decisão:**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz (relatora) e Ana Paula Fernandes, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. (documento assinado digitalmente) Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício (documento assinado digitalmente) Ana Cecília Lustosa da Cruz – Relatora (documento assinado digitalmente) Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Redatora designado Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Nome do relator:ANA CECILIA LUSTOSA DA CRUZ

Em relação às despesas médicas próprias do recorrente, 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 hospitalares, 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 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

No caso em exame, o recorrente não procurou sanar os vícios formais motivadores da rejeição das pleiteadas deduções de gastos a título de despesas médicas. Sem a superação dos erros indicados, é impossível reconhecer o direito à dedução.

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino