



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.008054/2008-46
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-004.755 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 25 de novembro de 2021
Recorrente MARIA CARMEN IGLESIAS TEIXEIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2004

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO ADICIONAL AOS RECIBOS. ATO ADMINISTRATIVO DEVIDAMENTE MOTIVADO. POSSIBILIDADE.

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*”.

O expressivo vulto das despesas médicas alegadamente realizadas, bem como a aparente incompatibilidade entre o total da renda e dos proventos auferidos e a quantia supostamente paga, são motivos idôneos à exigência de apresentação de documentos complementares aos recibos emitidos pelos prestadores de serviços.

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).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto de acórdão prolatado pela 4ª Turma da DRJ/CTA (0637.074 – fls. 68-76) que, ao julgar parcialmente procedente impugnação, manteve a constituição de crédito tributário decorrente da rejeição (“glosa”) de despesas médicas decorrente de (a) reembolso por plano de saúde e (b) não comprovação do efetivo desembolso.

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

Trata o presente processo de Notificação de Lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física - IRPF, referente ao ano-calendário de 2003 - fls. 03 a 07, que exige R\$ 5.800,09 de imposto suplementar, com multa de ofício e juros de mora, em razão da apuração de dedução indevida de R\$ 21.091,24 de despesas médicas, por falta de comprovação.

Cientificada do lançamento por via postal, em 21/05/2008 – fl. 28, a contribuinte apresentou em 11/06/2008, a impugnação de fl. 02, acompanhada dos documentos de fls. 03 a 23, acatada como tempestiva pelo órgão de origem – fl. 28.

Afirma que não teria recebido a intimação para apresentar comprovantes. Alega que todas as despesas médicas declaradas foram efetivamente efetuadas e estariam amparadas por documentação idônea: notas fiscais e recibos.

Finaliza solicitando o cancelamento do débito fiscal reclamado.

O presente processo foi encaminhado à Unidade de origem com fulcro no art. 6º A, I a IV, §§ 1º e 2º da Instrução Normativa RFB nº 958, de 15 de julho de 2009, dispositivos acrescentados pela Instrução Normativa RFB nº 1.061, de 04 de agosto de 2010, consoante despacho de fl. 29.

A autoridade fiscal encarregada se manifestou, em despacho sucinto denominado Termo Circunstanciado de fl. 31, acerca da não aplicação da citada Instrução Normativa à notificação de lançamento do presente processo, por se tratar de discussão de questão de direito. Apesar disso, foi emitido o Despacho Decisório de fl. 32 e seguidos os demais trâmites previstos no artigo 6º- A da mencionada Instrução Normativa, fls. 34 e 35, que resultou na manifestação da autuada às fls. 38 a 50.

Contesta o Termo Circunstanciado, afirmando ter apresentado toda a documentação necessária à comprovação das despesas médicas efetuadas, acrescentando que, no ano-calendário de 2003, realizou uma sessão semanal de psiquiatria com o Dr. Pêrsio Guimarães, sendo que dessas uma sessão mensal era cobrada como consulta e reembolsada pelo Seguro Saúde e as demais declaradas em seu ajuste anual.

Adicionalmente, alega que não utilizou “qualquer dedução e ou direito de isenção de recolhimento de Imposto de Renda de Pessoa Física”, apesar de ter tido sua mama direita extirpada em decorrência de câncer, em 1998, e se e submetido a tratamento durante os cinco anos subseqüentes.

Insurge-se contra a manutenção integral da glosa, afirmando que contrariaria a legislação do imposto de renda, uma vez que foi apresentada toda a documentação exigida no art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – RIR/1999.

Aduz que só haveria necessidade de documentos adicionais para comprovar a efetividade dos serviços prestados e dos respectivos pagamentos se os recibos e notas fiscais apresentados apresentassem indício de inidoneidade, o que não foi caracterizado no Termo Circunstanciado e nem no Despacho Decisório nº 138/2011. Considera ser incabível o “emprego de presunções em lugar de provas”.

Para corroborar suas argumentações transcreve jurisprudência.

Finaliza requerendo a improcedência do lançamento.

Em razão de discordância em relação ao encaminhamento e à solução adotada pela autoridade fiscal, por contrariar a legislação pertinente, o processo retornou à DRF Curitiba / PR – fl. 52, que lavrou novo Termo Circunstanciado e Despacho Decisório, fls. 53 e 54, onde acatou parte das deduções com despesas médicas, mantendo a glosa de R\$ 15.909,04 por falta de comprovação do efetivo desembolso.

Cientificada do novo Termo Circunstanciado e do novo Despacho Decisório, em 27/03/2012 - fls. 56 e 57, a contribuinte, por intermédio de procuradores – fl. 65, complementou suas alegações às fls. 58 a 61, instruindo-as com os documentos de fls. 62 a 65.

Reporta-se à impugnação apresentada em 16/05/2011, enfatizando que foi apresentada documentação idônea comprovando as despesas médicas realizadas e que a manutenção da glosa seria contrária ao determinado no art. 80 do RIR/1999 e à jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Finaliza solicitando a improcedência do lançamento “JÁ IMPUGNADO”.

A impugnação atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e dela toma-se conhecimento.

Verifica-se que parte da impugnação apresentada já foi atendida pela revisão de ofício consubstanciada no Termo Circunstanciado de fl. 53 e no Despacho Decisório de fl. 54, que acolheu parte das despesas médicas, alterando o valor glosado de R\$ 21.091,24 para R\$ 15.909,04 e reduzindo a exigência de imposto suplementar de R\$ 5.800,09 para R\$ 4.374,99, o que alcança a multa e os acréscimos correspondentes.

O motivo para a manutenção parcial da glosa de despesas médicas foi a ausência de comprovação do efetivo desembolso. Nas impugnações de fls. 38 a 48 e 58 a 61, a impugnante alega, em síntese, que, segundo a legislação do IR e jurisprudência, os recibos e notas fiscais apresentados já seriam hábeis à comprovação do pagamento e da efetividade das despesas médicas pleiteadas no ajuste anual e que a exigência de elementos adicionais só seria cabível no caso de haver indícios de inidoneidade da documentação acostada aos autos.

Cumpre esclarecer que a Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física prova a declaração, mas não o fato declarado. Compete à contribuinte o ônus de provar o fato, quando intimada pela fiscalização, a qual tem atribuição legal para verificar a autenticidade de todos os fatos declarados.

Portanto, tudo que é colocado na declaração está sujeito à comprovação. Quando a contribuinte declara despesas médicas, ela está sujeita, se fiscalizada, a apresentar os respectivos documentos hábeis e idôneos. Isso está estabelecido no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – RIR/1999, na seção que trata de declaração das pessoas físicas, art. 797:

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 352/68, art. 4º).

Dessa forma, é necessário que as deduções estejam comprovadas por documentação hábil e idônea.

Especificamente, para a análise da glosa de despesas médicas é importante observar o disposto no art. 80 do RIR/1999:

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. (Grifos acrescidos)

A revisão de ofício só acatou os valores referentes às mensalidades do plano de saúde R\$ 5.092,24 (R\$ 3.132,24 + R\$ 2.049,96), fls. 10 a 13. No entanto, nesses mesmos documentos são citadas despesas parcialmente reembolsadas, para as quais a contribuinte pleiteou a dedução do valor integral e não somente a parcela dedutível discriminada na última coluna do extrato de fls. 11 a 13.

Assim a parcela dedutível das despesas parcialmente reembolsadas pelo plano de saúde é de R\$ 720,04, conforme demonstrado a seguir:

declarado - fl. 26	prestador	documentação - fls.	Não Reembolsável
150,00	Vinicius Budel	11	86,80
61,80	Renato Bordini	11	25,00
180,00	Jorge Luiz Fiani	11	71,80
1.167,00	Percio Guimarães	11, 13	385,00
50,00	Pronto Socorro Cidade	11	25,00
44,10	CAO Centro de Otorrin	11	25,00
40,50	NEO Núcleo de Estudos	11	25,00
88,20	Uroclinica	11	50,00
58,77	Hospital Santa Cruz	11	26,44
R\$ 1.840,37	TOTAL		R\$ 720,04

Em relação ao inciso III do § 1º do art. 80 do RIR/1999 é equivocado entender-se que basta para comprovação de despesas médicas a apresentação de recibo contendo o nome, endereço e número do CPF ou CNPJ de quem prestou o serviço. Esta não é a correta interpretação do dispositivo legal. A indicação refere-se aos dados que devem constar na declaração de ajuste, relacionados dentre os pagamentos efetuados, que devem estar baseados em documentação idônea. A tônica do dispositivo é a **especificação e comprovação não só dos serviços prestados como dos pagamentos**, tanto que se admite o cheque nominativo como documento comprobatório, por ser prova cabal de transferência de numerários entre pessoas. Entretanto, mesmo essa forma de prova pode estar sujeita à justificação da efetiva prestação do serviço, quando dúvidas razoáveis acudirem ao fisco, pois a prestação do serviço à contribuinte ou a seus dependentes, aliada ao pagamento, é o substrato material a dar guarida à dedução, consoante o inciso II do mesmo art. 8º da Lei 9.250, de 1995. Documentos, de natureza particular, por si sós, podem não ser suficientes para a comprovação do efetivo pagamento e da efetiva contratação dos serviços.

Em matéria de deduções da base de cálculo do imposto de renda, há que se observar também o art. 73 e § 1º do RIR/1999:

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). (Grifou-se)

Depreende-se dos dispositivos transcritos que o direito à dedução a título de despesas médicas na declaração de rendimentos está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e restringe-se aos **pagamentos** efetuados pela contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

Assim, meros recibos fornecidos por suposto prestador de serviços, porquanto documentos expedidos de forma unilateral, não se prestariam à comprovação inequívoca da ocorrência dos fatos neles descritos, sejam os pagamentos, sejam os serviços. Quando muito, poderiam 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 substancialmente a base de cálculo de tributo.

Em contrapartida, a exigência de comprovação de efetivo pagamento, além de documentos que evidenciassem a real existência dos serviços prestados, tem justamente por finalidade a confirmação dos fatos por meio de outros elementos de prova, vale salientar, que sejam independentes de uma simples afirmação de suposta verdade.

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba 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 a contribuinte pode ser instada a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ela o ônus probatório.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para a contribuinte, transfere para essa a obrigação de comprovação e justificação das deduções; não o fazendo, sofre as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

E a exigência proposta tem sua razão de existir nos valores elevados que a litigante pretendeu deduzir (**R\$ 21.091,24**), os quais, caso realmente verídicos, poderiam ser facilmente comprovados por meio da movimentação financeira correspondente, principalmente quando se verifica que ela declarou auferir rendimentos exclusivamente de pessoas jurídicas, as quais efetuam pagamentos por meio de crédito bancário, de onde se originariam os recursos para fazer frente às suas despesas, acrescentando que as despesas médicas declaradas, representaram mais de **32%** dos rendimentos tributáveis líquidos auferidos de R\$ 64.234,46, fl. 25, correspondente ao valor bruto deduzido da contribuição previdenciária oficial e do IRRF (=R\$ 67.557,12 – R\$ 561,00 – R\$ 2.741,66), impacto que se faria refletir, com evidência, na movimentação bancária da contribuinte.

Adicionalmente, os demais documentos apresentados às fls. 14 a 23 são cópias de recibos, muitos deles de valores elevados e com a identificação do profissional ilegível, principalmente em relação à inscrição junto ao órgão regulador da profissão – fls. 16 e 17, alguns de profissionais distintos e com datas coincidentes: 20/10 – fls. 15/16, além de um emitido no domingo 23/03 – fl. 17.

Em relação ao Dr. Pérsio Pereira Guimarães, embora a contribuinte suscite que as consultas eram reembolsadas pelo seguro saúde e as sessões de análise não, os recibos apresentados cobrem os dois tipos. Além disso, como não foram acostados os documentos originais e nem cópia do verso dos recibos, impossível saber se eles já foram objeto de reembolso, ainda mais quando algumas datas dos recibos coincidem com os de atendimentos já reembolsados pelo plano de saúde: **10/01, 12/02, 31/03, 07/05** - fls. 10 e 19 a 21. Em relação aos recibos do segundo semestre não é possível ter certeza da data do atendimento reembolsado, uma vez que o extrato do seguro saúde só

menção o mês, fl. 12. Para dirimir qualquer dúvida em relação a esses pagamentos, deveria a impugnante ter apresentado os comprovantes dos desembolsos efetuados, onde seria fácil verificar se numa determinada data pagou por um ou dois atendimentos, dos quais somente um teria sido reembolsado. Estranha-se, também, a apresentação de recibos que, embora referentes a período englobado no anterior, tenham formato totalmente diferente, 03/12, 14/11 e 14/12 – fl. 23.

Portanto, ante os óbices apontados, coube ao fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 11, § 4º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943.

Como na ótica da autoridade lançadora parte dos documentos apresentados não se prestaram à comprovação requerida, o litígio pertinente no presente processo seria eminentemente relativo à análise de prova, matéria em relação à qual a instância julgadora é assegurada a liberdade de convicção, a teor do art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias. (Grifou-se)

Nesse contexto, competiria à impugnante trazer ao processo provas de suas alegações, a fim de submetê-las ao julgamento, conforme disposto nos arts. 15 e 16 do mesmo Decreto nº 70.235, de 1972, que estabelece que, uma vez efetuado o lançamento, cabe à parte interessada que com ele não concorda apresentar impugnação, no prazo de trinta dias, instruída com os documentos em que se fundamentar, mencionando as razões e provas que possuir, sob pena de preclusão, nos termos dos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 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 as razões e provas que possuir; (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93)

(...)

§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Grifou-se)

No entanto, na impugnação, a contribuinte se limitou a descaracterizar a necessidade de comprovação do efetivo desembolso, sem esclarecer ou apresentar qualquer elemento adicional que comprovasse e especificasse o pagamento das despesas glosadas.

Nesse contexto, tendo a interessada baseado sua contestação em meras alegações, não produzindo a prova material que lhe caberia trazer aos autos a fim de demonstrar o direito às deduções discutidas, deve ser mantido o lançamento em relação às despesas médicas cujos respectivos desembolsos não foram comprovados uma vez que a constituição de ofício do crédito tributário é medida necessária e obrigatória, porque cabe à esfera administrativa somente aplicar as normas legais, sem poder apreciar quaisquer outras razões, em virtude de a atividade de lançamento ser vinculada, nos termos do parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 142 (...)

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

Igualmente improficuas a jurisprudência trazida pela impugnante, porque essas decisões, mesmo que proferidas pelos órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidos genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

Assim, a jurisprudência referente a outro sujeito passivo, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

Adicionalmente, a título ilustrativo, pode-se citar a jurisprudência do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda sobre a necessidade de comprovação do efetivo desembolso:

“IRPF - DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS - Diante de elementos que colocam em dúvida a idoneidade dos recibos apresentados para a comprovação de pagamentos de despesas médicas, justifica-se a exigência por parte do Fisco de elementos adicionais para a comprovação da efetividade da prestação dos serviços e/ou do pagamento. Sem isso, o simples recibo é insuficiente para comprovar a despesa, justificando a glosa.” (Primeiro Conselho de Contribuintes; Quarta Câmara; Acórdão nº 104-21.813; Sessão de 16/08/2006)

Também acerca da glosa de despesas baseadas exclusivamente em recibos médicos, a jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

“TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. RECIBO. INSUFICIÊNCIA.

Não há como se aceitar, como comprovação de despesa médica, recibo emitido em contornos excessivamente, no qual não se explicita sequer o procedimento médico que teria sido realizado nem qual teria sido o destinatário específico deste tratamento.

Prejudica, ainda, a aceitação da veracidade do recibo o fato de a despesa declarada pelo contribuinte, referente a um único serviço médico, no montante de R\$ 28.500,00, representar o equivalente a 50,589% do total do seu rendimento tributável no exercício de 1996.

Sendo inválido o documento de recibo apresentado pelo contribuinte, mostra-se legítima a glosa da despesa promovida pela autoridade fiscal. Inexiste vício no auto de infração impugnado.” (TRF 4ª Região; Segunda Turma; Apelação Cível; Processo nº 200071060015401/RS; 31/01/2006)

Por tudo que foi exposto, não tendo a impugnante se desincumbido do ônus de comprovar o direito à dedução pretendida, a única correção em relação à revisão de ofício efetuada é a concessão da dedução de R\$ 720,04 referentes à parte das despesas médicas não reembolsadas pelo seguro saúde, devendo o lançamento ser alterado para a exigência de R\$ 4.176,98 de imposto suplementar, com multa de ofício e juros de mora, conforme demonstrado a seguir:

base de cálculo após a revisão de ofício - fl. 53	R\$ 61.813,92
(-) despesa médica restabelecida	R\$ 720,04
(=) base de cálculo mantida	R\$ 61.093,88
imposto devido mantido	R\$ 11.723,92
(-) imposto devido declarado - fl. 24	R\$ 7.546,94
(=) imposto suplementar mantido	R\$ 4.176,98

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de considerar parcialmente procedente a impugnação, na parcela remanescente à revisão de ofício, mantendo a exigência de R\$ 4.176,98 de imposto suplementar, com multa de ofício e juros de mora.

Ciente do acórdão da DRJ em 25/06/2012, o sujeito passivo, em 25/07/2012, apresentou recurso voluntário.

Em síntese, o recorrente alega, no qual alega, em apertado resumo, que:

- a) os recibos e documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas;
- b) inexistente razão para desconsiderar a documentação apresentada e nem motivação para exigir documentação adicional.

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.

A questão devolvida ao julgamento deste colegiado consiste em se decidir se os documentos apresentados pelo recorrente atendem aos requisitos legais para o reconhecimento das deduções pleiteadas a título de despesas médicas.

Em especial, cabe examinar se a autoridade fiscal poderia ter exigido a apresentação de documentos adicionais aos recibos inicialmente encaminhados pelo sujeito passivo, na medida em que inidôneos ou insuficientes para comprovação da efetiva prestação dos serviços médicos e da respectiva contraprestação.

A questão de fundo devolvida à este Colegiado consiste em se saber se (a) . se os documentos apresentados pelo recorrente por ocasião da interposição do recurso voluntário atendem aos requisitos legais para o reconhecimento das despesas médicas efetuadas, com o objetivo de composição da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza devido pela Pessoa Física (IRPF) e (b) se a autoridade fiscal poderia exigir a apresentação de elementos probatórios adicionais para confirmação do alegado direito à dedução de valores pagos a título de despesas médicas

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.

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 “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)

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

Numero da decisão:2802-00.824 **Numero do processo:**13603.000777/2007-10 **Turma:**2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS **Câmara:**2ª SEÇÃO **Seção:**Câmara Superior de Recursos Fiscais **Data da sessão:**Wed Jun 19 00:00:00 UTC 2019 **Data da publicação:**Mon Aug 05 00:00:00 UTC 2019 **Ementa:**Assunto: Imposto

sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2005 IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. A apresentação de recibos idôneos fornecidos por profissionais de saúde, contendo os elementos necessários à identificação de quem recebeu o pagamento, constituem documentos hábeis a comprovar a realização das despesas permitidas como dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda.

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

Numero da decisão:2001-000.204

No caso em exame, a recorrente não indica se houve inovação do critério adotado pela autoridade lançadora para motivar a constituição do crédito tributário, de modo que o único elemento neste momento disponível para realizar o controle de validade da motivação do lançamento é o registro feito pelo acórdão-recorrido à fls. 70, *verbatim*:

O motivo para a manutenção parcial da glosa de despesas médicas foi a ausência de comprovação do efetivo desembolso. Nas impugnações de fls. 38 a 48 e 58 a 61, a impugnante alega, em síntese, que, segundo a legislação do IR e jurisprudência, os recibos e notas fiscais apresentados já seriam hábeis à comprovação do pagamento e da efetividade das despesas médicas pleiteadas no ajuste anual e que a exigência de elementos adicionais só seria cabível no caso de haver indícios de inidoneidade da documentação acostada aos autos.

Também diante do silêncio acerca da motivação do lançamento, recorre-se à descrição feita no acórdão impugnado (fls. 73):

E a exigência proposta tem sua razão de existir nos valores elevados que a litigante pretendeu deduzir (R\$ 21.091,24), os quais, caso realmente verídicos, poderiam ser facilmente comprovados por meio da movimentação financeira correspondente, principalmente quando se verifica que ela declarou auferir rendimentos exclusivamente de pessoas jurídicas, as quais efetuam pagamentos por meio de crédito bancário, de onde se originariam os recursos para fazer frente às suas despesas, acrescentando que as despesas médicas declaradas, representaram mais de 32% dos rendimentos tributáveis líquidos auferidos de R\$ 64.234,46, fl. 25, correspondente ao valor bruto deduzido da contribuição previdenciária oficial e do IRRF (=R\$ 67.557,12 – R\$ 561,00 – R\$ 2.741,66), impacto que se faria refletir, com evidência, na movimentação bancária da contribuinte.

Em resumo, a exigência da prova do efetivo pagamento foi motivada em razão:

- a) do vulto das despesas; e
- b) da incompatibilidade da grandeza efetuada a título de despesas médicas dado por parâmetro o total da renda e dos rendimentos.

Assim, a exigência de comprovação adicional dos pagamentos (ou, em sua substituição, da prestação dos serviços), está devidamente motivada.

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino