



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13639.001044/2009-49
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-005.329 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 24 de novembro de 2022
Recorrente MARIA DA PENHA MARQUES FERREIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007

EMENTA

DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. CUSTEIO DE EXAME LABORATORIAL. REJEIÇÃO. GLOSA MOTIVADA APENAS PELA APRESENTAÇÃO DE RECIBO NO LUGAR DE NOTA FISCAL. AUSÊNCIA DE INVOCAÇÃO DE FUNDAMENTO LEGAL QUE OBRIGASSE A EMISSÃO DESSE TIPO DE DOCUMENTO. RESTABELECIMENTO DO DIREITO.

O Sistema Jurídico Brasileiro toma por presunção a liberdade de ação e de escolha de forma pelos agentes privados, nas respectivas condutas, a não ser que exista texto legal a proibir-lhe ou a obrigar-lhe a um modo específico de agir.

Em decorrência do dever de fundamentação e de motivação do ato administrativo (art. 142, par. ún., do CTN), bem como de assistência tributária mútua (art. 199 do CTN), as autoridades estatais não podem presumir a existência de texto legal impositivo de proibição ou de obrigação ao agente privado.

Se não houver legislação federal a obrigar a pessoa jurídica prestadora de serviços à emissão de nota fiscal, a autoridade lançadora não pode presumir a existência desse dever em legislações estadual, distrital ou municipal, para rejeitar a comprovação de despesa com o custeio de serviço médico, com a apresentação de recibo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o conselheiro Honório Albuquerque de Brito, que lhe deu provimento parcial.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator(a)

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

Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Para Maria da Penha Marques Ferreira, já qualificada nos autos, foi lavrada a Notificação de Lançamento, às fls. 11 a 16, exigindo R\$ 1.636,52 de imposto de renda pessoa física – suplementar (código 2904), acrescido de R\$ 1.227,39 de multa de ofício de 75% (passível de redução) e de R\$ 462,15 de juros de mora (atualizados até 30/11/2009); bem como R\$ 67,34 de imposto de renda pessoa física (código 0211), acrescido de R\$ 13,46 de multa de mora (não passível de redução) e de R\$ 19,01 de juros de mora (atualizados até 30/11/2009).

Decorreu o citado lançamento da revisão efetuada na Declaração de Ajuste Anual do Exercício 2007 (fls. 19 a 23). Conforme informações, à fl. 13, houve dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 5.951,00, *“referente a pagamento declarado para José Eduardo Rodrigues Caldas, referente a exames laboratoriais diversos. De acordo com a legislação em vigor, consideram-se despesas médicas dedutíveis os pagamentos efetuados a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, terapeutas ocupacionais, fonoaudiólogos, hospitais e despesas de exames laboratoriais e radiológicos. Não estão incluídos, portanto, pagamentos efetuados diretamente para farmacêuticos, caso do profissional em questão. As despesas referentes a exames laboratoriais devem ser comprovadas através de notas fiscais de hospitais, clínicas e laboratórios.”*

Além disso, consoante fl. 14, constatou-se compensação indevida de IRRF, no valor de R\$ 67,34, relativa à fonte pagadora Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão, CNPJ 05.461.142/0001-70.

Cientificada da notificação, a interessada interpôs a impugnação de fls. 02 a 10, na qual alega, em síntese, que:

- *“Com relação à compensação indevida de Imposto de Renda Retido na Fonte, esta contribuinte vem por esta impugnação, atestar que, de fato pode ter havido lançamento de valor a maior ou a menor do que o valor informado pela fonte pagadora ...”;*
- *“Já no que diz respeito à dedução indevida de despesas médicas, venho por esta, informar que efetuei o lançamento dos gastos com exames laboratoriais realizados junto ao Dr. José Eduardo Rodrigues Caldas no **"Quadro de Relação de Pagamentos e Doações Efetuadas"** da minha Declaração de Ajuste Anual, bem como em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal, apresentei cópia do referido recibo no valor de R\$ 5.951,00 (Cinco Mil Novecentos e Cinquenta e Um Reais).”;*
- *“Com relação às despesas com exames laboratoriais que foram glosadas, a impugnante se julga isenta de quaisquer responsabilidades, pois, as informações solicitadas pela própria Receita Federal do Brasil, no preenchimento de sua declaração de ajuste anual, foram feitas dentro da mais perfeita correção, ou seja, o nome do profissional, o nº do seu CPF e o valor pago nos exames foram informados de*

*forma correta, além de apresentar, mediante **Termo de Intimação Fiscal nº 2007/606121142171097**, o documento (recibo) comprobatório de que de fato, os exames foram realizados, motivados por problemas de saúde, problemas estes que persistem até a presente data, fato que me obriga a constante acompanhamento médico, fazendo juntar, caso seja necessário, declarações médicas dos profissionais envolvidos, informando o tipo de tratamento que realizei e que continuo a realizar.”;*

· Após transcrição do art. 8º, II, “a”, da Lei 9.250/95, conclui que “*não há a determinação neste dispositivo legal que determine que o exame realizado pela contribuinte seja obrigatoriamente contratado junto a uma pessoa jurídica ou junto a um profissional da área, portanto, não houve qualquer irregularidade no ato.*” Segue, então, reproduzindo os §§ 2º e 3º do mesmo artigo, com a seguinte observação: “*não há nos parágrafos 2º e 3º, condições em que a contribuinte não tenha cumprido, ou seja, é despesa médica (exame laboratorial), foi por ela realizado e apresentou todas as informações do profissional que realizou o exame, bem como a forma de pagamento.*”;

· Mais adiante, transcreve os arts. 43 a 48 da IN SRF 15/2001 e ainda os arts. 73 e 80 a 83 do RIR/99, tecendo os mesmos comentários quando da análise dos dispositivos citados da Lei 9.250/95;

· Finaliza, então, argumentando que “*a contribuinte ao realizar estudo sobre o enquadramento legal usado por este íncito Órgão da Receita Federal do Brasil para a glosar de suas deduções, os gastos que teve com a realização de exames laboratoriais, pôde verificar que nenhum deles determina o que se relata no item **"COMPLEMENTAÇÃO DA DESCRIÇÃO DOS FATOS"**. ... Como se vê não há cabimento nas alegações apresentadas por este órgão, vez que em nenhum momento o texto da Lei faz menção de que as despesas com exames laboratoriais só terão valor quando emitidas por pessoa jurídica (empresa), portanto, o recibo que fora apresentado tem valor, por conseguinte não só pode, mas deve ser lançado e usado como despesa dedutível na Declaração de IRPF da Contribuinte, pois cumpre com as determinações legais e faz constar a indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF, bem como a sua inscrição no CRF. Por todo o exposto, em face a tudo que ora efetua a sua comprovação, e não tendo ocorrido, por parte do **IMPUGNANTE**, enquanto contribuinte, nenhuma omissão de rendimentos, e muito menos informação de despesas dedutíveis sem as suas respectivas comprovações, espera portanto que V.S. em revendo o lançamento feito, conclua pela sua improcedência, tornando-o extinto, como consequência lógica da **PROCEDÊNCIA DA PRESENTE IMPUGNAÇÃO.***”

A impugnação apresentada é tempestiva (fl. 26) e, por reunir os demais requisitos formais de admissibilidade, dela toma-se conhecimento.

Segundo informações de fl. 26, “*o contribuinte impugnou parcialmente o CT lançado pela Notificação de Lançamento*”. Sendo assim, o imposto (código 0211), no valor de **R\$ 67,34** (sessenta e sete reais e trinta e quatro centavos), referente a parcela não contraditada do lançamento, já foi afastado dos presentes autos.

De plano, esclareça-se que se pretendeu a contribuinte deduzir em sua declaração despesas médicas com base em um recibo assinado pelo farmacêutico José Eduardo Rodrigues Caldas, equivocou-se, pois, como bem enfatizado pela autoridade autuante, “*de acordo com a legislação em vigor, consideram-se despesas médicas dedutíveis os pagamentos efetuados a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, terapeutas ocupacionais, fonoaudiólogos, hospitais e despesas de exames laboratoriais e radiológicos. Não estão incluídos, portanto, pagamentos efetuados diretamente para farmacêuticos, caso do profissional em questão.*”

Em que pese tal constatação, analisando-se o recibo de fl. 17, assinado por José Eduardo Rodrigues Caldas, com indicação do CPF e do CRF, observa-se impresso no cabeçalho “*Laboratório Dr. José Eduardo Rodrigues Caldas*”, enquanto no rodapé tem-se o seguinte endereço: “*Rua Barão do Monte Alto, nº 70, Salas 01 e 02, Centro, Muriaé-MG, CEP-36.880-000*”.

Pesquisas realizadas nos sistemas informatizados da RFB (fls. 27 a 30) revelaram que no endereço constante do recibo, à época de sua emissão, efetivamente funcionava um estabelecimento, cuja atividade principal registrada no CNAE é “8640-2-02 Laboratórios clínicos”, estando sob a responsabilidade do Sr. José Eduardo Rodrigues Caldas. A título informativo, vale ressaltar que, no Brasil, as análises clínicas são executadas por farmacêuticos, biomédicos, bioquímicos e médicos, sob supervisão de um responsável técnico legal em um laboratório clínico.

Na situação em exame, se considerarmos que o recibo fora emitido em nome da pessoa jurídica, cabe esclarecer que o art. 80 do RIR/99 exige a apresentação de um **documento** que comprove os gastos realizados com as despesas médicas declaradas; sendo assim, no caso de pagamentos efetuados a pessoas jurídicas, é de se supor que a comprovação se dê mediante a apresentação de nota fiscal de prestação de serviços, pois este, na espécie, é o documento hábil a comprovar o pagamento quando questionado.

Mister se faz transcrever os termos da Lei nº 8.846, de 1994, que dispôs sobre a emissão de documentos fiscais:

“Art. 1º A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.

§ 2º O Ministro da Fazenda estabelecerá, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, os documentos equivalentes à nota fiscal ou recibo, podendo dispensá-los quando os considerar desnecessários”. [grifos não originais]

Até a presente data, não foi publicada a regulamentação prevista no §2º supra. Por conseguinte, não estão estabelecidos, para efeito da legislação do imposto de renda, quais são os documentos equivalentes a notas fiscais ou recibos, assim como não foram regulamentados os casos de dispensa de sua emissão.

As pessoas jurídicas, na venda de produtos ou na prestação de serviços, estão obrigadas à emissão de notas fiscais, a não ser quando dispensadas dessa emissão pelas autoridades estaduais e/ou municipais. Já a emissão de recibos impõe-se às pessoas físicas pelos recebimentos por serviços prestados por estas.

Dessa forma, para a comprovação perante o Fisco de despesas efetuadas com pessoas jurídicas, a princípio, há que se ter a nota fiscal como documento hábil e não recibos, notas brancas ou qualquer outro elemento. A autoridade autuante destacou tal ponto ao mencionar que “as despesas referentes a exames laboratoriais devem ser comprovadas através de notas fiscais de hospitais, clínicas e laboratórios.”

Somente nos casos em que restar demonstrado que a pessoa jurídica, à época da operação de venda ou da prestação dos serviços, estava dispensada da emissão de notas fiscais admite-se a utilização de outro documento equivalente para a comprovação dos gastos correspondentes, desde que, é claro, nele haja a perfeita identificação das pessoas envolvidas, estejam registrados os elementos definidores da operação a que se referiu e conste a quitação do débito acordado ou a informação “pagamento à vista”, ou, senão, esteja ela acompanhada de elemento que evidencie o seu efetivo pagamento.

E tal fato incumbe ao contribuinte demonstrar, a teor do disposto arts. 15 e 16, inc. III, e §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235/72, com a redação conferida pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93 e pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97; segundo os quais compete ao sujeito passivo instruir a impugnação com os documentos em que se apoiar, bem assim mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas documentais que possuir.

No presente caso, porém, não foram colacionadas quaisquer provas de que a pessoa jurídica em questão estivesse desobrigada de emitir o documento fiscal em comento como, por exemplo, uma declaração da própria empresa.

Pelo exposto, nada há a reparar no feito fiscal.

Por fim, com relação à afirmativa na defesa de que não houve omissão de rendimentos, há que se esclarecer que na notificação ora combatida foram apontadas como infrações apenas dedução indevida de despesas médicas e compensação indevida de fonte; não foi aventada qualquer tipo de omissão de rendimentos.

É como voto.

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)

Exercício: 2007

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE IRRF. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Considera-se não impugnada a matéria contra a qual o contribuinte não apresenta óbice.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

-Por falta de previsão legal, não se consideram os pagamentos efetuados diretamente a farmacêutico como despesas médicas passíveis de dedução da base de cálculo do imposto de renda.

-Somente nos casos em que restar demonstrado que a pessoa jurídica, à época da prestação dos serviços, estava dispensada da emissão de notas fiscais admite-se a utilização de outro documento equivalente para a comprovação dos gastos correspondentes.

Cientificado da decisão de primeira instância em 11/04/2012, o sujeito passivo interpôs, em 11/05/2012, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que as despesas médicas estão comprovadas nos autos, com a identificação do profissional prestador de serviços.

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 apenas a nota fiscal seria documento hábil à comprovação de despesa de saúde (exame laboratorial) paga à pessoa jurídica.

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 irrecorrível 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 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 indício 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, a dedução pleitada foi rejeitada em razão de o documento comprobatório apresentado consistir em recibo, e não nota fiscal, a despeito de o prestador do serviço ser uma pessoa jurídica.

O órgão de origem manteve a glosa, por entender que caberia ao sujeito passivo provar que o prestador de serviço estaria desobrigado à emissão de nota fiscal.

Ocorre que a determinação legal é oposta àquela adotada pelo órgão de origem. Sem a existência de lei a obrigar uma determinada conduta, o agente privado tem a permissão para não realizá-la. Em sentido semelhante, se a legislação de regência não prevê forma específica, o ato jurídico pode ser praticado segundo o modo mais conveniente para o agente privado, desde que não haja a violação de outro texto legal. Essas permutações podem ser visualizadas num quadro de oposição deôntica.

Como a autoridade lançadora não indicou a existência de um texto legal federal que obrigasse as pessoas jurídicas dedicadas à exploração de serviços laboratoriais à emissão de nota fiscal, eventual dever jurídico, se existente, deveria ser projetado por uma lei estadual ou distrital, ou, mais provavelmente, por lei municipal ou distrital, dado que a prestação de serviços laboratoriais é tributada com a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, de competência municipal e distrital.

Diante da presunção de liberdade quanto ao conteúdo e à forma, assegurada aos agentes privados, a autoridade lançadora não poderia presumir a existência de um texto legal municipal que obrigasse à emissão de nota fiscal, de modo a proibir a emissão de recibo.

Ademais, o dever de cooperação mútua entre autoridades fiscais desloca ao Estado os instrumentos para verificação das condições estabelecidas por cada ente tributante (art. 199 do Código Tributário Nacional – CTN), exasperado em razão de o sujeito passivo ser pessoa natural, desobrigada ao domínio da legislação tributária.

Diante da presunção inadmissível de inaptidão do recibo apresentado, a dedução pleiteada deve ser restaurada.

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e DOU-LHE PROVIMENTO, para restabelecer a dedução decorrente da despesa laboratorial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino

Fl. 15 do Acórdão n.º 2001-005.329 - 2ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 13639.001044/2009-49