



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13678.720085/2012-77
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-004.989 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 28 de setembro de 2022
Recorrente NIOBE PIRES MAIA CARMO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO. NOTIFICAÇÃO. NULIDADE. AUSÊNCIA DE ASSINATURA. INAPLICABILIDADE.

Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. REJEIÇÃO. GLOSA MOTIVADA PELA FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO.

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).

GLOSA MOTIVADA PELA AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DO PACIENTE. INSUFICIÊNCIA.

A simples falta de indicação do beneficiário do tratamento é insuficiente para motivar a glosa, sempre que for possível inferir a identidade entre fonte pagadora e paciente.

GLOSA MOTIVADA PELA DESCARACTERIZAÇÃO DA DEPENDÊNCIA. FILHO DECLARADO COMO DEPENDENTE NOUTRA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

Apenas em hipóteses específicas é possível dividir ou alocar as despesas incorridas com uma mesma pessoa, na condição de dependente, em mais de uma DAA.

Em regra, no caso de declarações em separado, apenas um dos sujeitos passivos pode registrar o filho como dependente.

MULTA. CONSTITUIÇÃO PELO LANÇAMENTO.

A Notificação de Lançamento é o documento hábil para registrar a constituição do crédito tributário e das respectivas multas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, 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 9ª Turma da DRJ/BHE (02-46.590 – fls. 55-60), 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)

Ano-calendário: 2009

DESPESAS MÉDICAS. GLOSA.

Os gastos médicos passíveis de serem deduzidos da base de cálculo do imposto de renda são aqueles devidamente comprovados nos autos e relativos ao contribuinte ou a seus dependentes.

NULIDADE. LANÇAMENTO ELETRÔNICO. PRESCINDIBILIDADE DE ASSINATURA.

Nos termos do parágrafo único do art. 11 do decreto 70.235, de 1972, a notificação de lançamento emitida por processamento eletrônico prescinde de assinatura, de forma que a falta desta não enseja a nulidade do lançamento.

MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL.

A multa de ofício incide sobre o valor do imposto suplementar por expressa disposição legal.

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

Trata-se de notificação de lançamento de fls. 14 a 19, lavrada em nome da contribuinte acima identificada, referente ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2010, ano-calendário 2008, formalizando a exigência de imposto suplementar no valor de R\$5.293,20.

O lançamento decorreu da glosa de dedução de despesas médicas no valor de R\$19.248,00, indevidamente deduzido, por falta de previsão legal para a sua dedução ou por falta de comprovação do efetivo pagamento.

Informa a autoridade fiscal que a contribuinte deduziu despesas referentes ao tratamento de pessoa não dependente, que os extratos bancários apresentados não demonstram vinculação entre os saques e os recibos emitidos pelos profissionais contratados e que os recibos emitidos pelas profissionais Marisa Cristina e Viviane Oliveira não identificam o paciente.

Cientificada do lançamento em 4/4/2012 (fl. 51), a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 2 a 10 em 30/2/2012 (fl. 2).

Preliminarmente, alega nulidade da Notificação de Lançamento em razão de inobservância de comando do artigo 11 do Dec. 70.235, de 1972. A Notificação não apresenta a assinatura do chefe do órgão expedidor e, no caso, não há que se falar no disposto no parágrafo único do artigo citado, uma vez que se trata de procedimento manual e não eletrônico.

No mérito, aduz que os recibos e declarações apresentados comprovam as despesas realizadas pois deles constam o nome e o CPF de quem recebeu o pagamento, bem como os valores pagos.

Salienta que a exigência de qualquer documentação além da apresentada é absolutamente abusiva, ilegal e inconstitucional.

Sustenta que a comprovação do efetivo pagamento não pode ser motivo da glosa e que, a se permitir tal situação, ocorre uma inversão no ônus da prova, passando-o para a parte hipossuficiente. Destaca que os pagamentos realizados em dinheiro são impossíveis de serem comprovados após sua ocorrência.

Alega que foi indevida a exclusão da despesa havida com o seu dependente Luiz de Gonzaga Maia Carmo, no valor de R\$748,00, visto que o ordenamento jurídico permite que os filhos menores sejam dependentes de seus pais.

Ressalta que, se mantida a glosa das despesas, haverá a bi-tributação do imposto, uma vez que tais despesas foram receitas dos signatários dos recibos.

Contesta a aplicação da multa de ofício sob o argumento de que, conforme art. 11 do Dec. 70.235/72, a Notificação de Lançamento tem que se ater somente ao valor do crédito tributário, não incluindo qualquer modalidade de multa pecuniária.

Requer o acolhimento da impugnação e o cancelamento do lançamento.

A impugnação é tempestiva e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e alterações. Assim dela se toma conhecimento.

O lançamento decorreu, conforme relatado, da glosa de dedução de despesas médicas pleiteada pela contribuinte em sua DIRPF, exercício 2010.

A impugnante equivoca-se quanto à alegação de que haveria nulidade do lançamento por falta de assinatura do chefe do órgão expedidor na notificação, haja vista que ao contrário do alegado a Notificação de Lançamento foi efetivamente emitida por processamento eletrônico e, assim, prescinde de assinatura, conforme disposição do parágrafo único do art. 11 do Decreto 70.235, de 1972:

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processamento eletrônico. (grifo nosso).

No mesmo sentido, o art. 6º, parágrafo único da Instrução Normativa SRF nº 185, de 30/07/2002, transcrito abaixo, dispensa a assinatura das notificações emitidas eletronicamente em decorrência de procedimento de revisão de Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda das Pessoas Físicas – DIRPF.

“Art. 6º Em conformidade com o disposto no art. 142 do CTN e nos arts. 10 e 11 do PAF, o lançamento efetuado por intermédio de notificação de lançamento ou de auto de infração conterà, obrigatoriamente:

VII – o nome, o cargo, o número da matrícula e a assinatura do AFRF chefe da unidade da SRF, ou de outro AFRF por ele designado, no caso de notificação de lançamento;

(...)

Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso VII, prescinde de assinatura a notificação emitida por processo eletrônico.” (grifo nosso)

Nesse contexto, descabe a preliminar de nulidade do lançamento.

A permissão para deduzir despesas médicas da base de cálculo do imposto de renda encontra-se disposta no Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n. 3.000/99 – RIR/99:

Art.80 - Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§1º - O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, §2º):

(...)

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento; (...).

Vê-se que, regra geral, os pagamentos feitos no ano-calendário a profissionais e a empresas de saúde podem ser deduzidos da base de cálculo, em razão de prestação de serviços dessa natureza ao contribuinte ou a seus dependentes.

Contudo, o direito à dedução está condicionado à comprovação de que os pagamentos foram realmente efetivados e de que ocorreram em razão da prestação de serviços na área de saúde às pessoas acima citadas, sendo certo que apenas os recibos emitidos por empresas ou profissionais não constituem prova cabal do direito à dedução, quando a despesa é objeto de questionamento da autoridade fiscal.

Isso porque um recibo ou uma declaração, em princípio, é um documento particular, com efeito apenas entre as partes. Não é válido, porém, em si mesmo, contra terceiros, como prova dos fatos que atesta, competindo ao interessado, se necessário for, comprovar a veracidade do fato através de provas materiais. É o que estabelece o artigo 368 do Código de Processo Civil:

Art. 368. As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato.

Dessa forma, não é a emissão de recibo ou de declaração que faz surgir o direito à dedução, mas sim a prestação de serviço onerosa à contribuinte ou a seus dependentes, cujo ônus do pagamento tenha recaído sobre um deles, devendo tanto a prestação quanto o pagamento ser comprovados de forma inequívoca para atestar o direito à dedução.

Sendo assim, no interesse da sociedade a própria legislação tributária confere à autoridade lançadora a faculdade de exigir, a seu critério, outras provas das deduções

pleiteadas, como dispõe o artigo 73 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR), semelhante ao art. 11, § 3.º, do Decreto-Lei 5.844, de 23/09/1943, abaixo transcrito:

§ 3º Todas as deduções estarão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

No caso destes autos, intimada, a contribuinte não comprovou a efetividade dos pagamentos declarados.

É certo que a contribuinte deve ter em conta que o pagamento de despesa médica não envolve apenas ela e a instituição e/ou profissional contratados, mas também o Fisco – caso haja intenção de se beneficiar da dedução na declaração de rendimentos – e, por isso, deve se acautelar na guarda de outros elementos de prova da efetividade do pagamento e do serviço.

Ressalte-se que não é pelo fato de os prestadores de serviço terem declarado como rendimentos os valores recebidos da contribuinte que estaria ocorrendo bi-tributação. As obrigações tributárias não se confundem, nem se excluem. Enquanto um deve oferecer à tributação os rendimentos tributáveis recebidos, o outro para fazer jus às deduções legais deve comprovar de maneira clara a efetividade dos serviços prestados.

Com referência à despesa declarada junto ao profissional Fernando César Campos Machado, glosada por falta de previsão legal para sua dedução, a contribuinte afirma que o serviço médico foi prestado ao seu filho Luiz de Gonzaga Maia Carmo, que pode ser seu dependente nos termos da legislação tributária.

Em que pese a não juntada do comprovante do vínculo filial alegado, constata-se, em consulta aos sistemas internos da Receita Federal, que Luiz de Gonzaga Maia Carmo foi informado como dependente na Declaração de Ajuste Anual do Sr. Edimar Santos do Carmo, CPF 737.573.577-87.

Como regra geral, a pessoa dependente somente pode constar em uma única Declaração de Ajuste, isto é, não pode ser declarada simultaneamente por mais de um contribuinte. Constitui exceção a essa regra a hipótese de ocorrer início ou término, durante o ano-calendário, da condição de dependência, como, por exemplo, filho dependente do pai ou mãe, que se casa e passa a ser dependente do cônjuge; ou casal que se separa e, até determinado mês, os filhos eram dependentes de um dos cônjuges, que depois passa a pagar pensão alimentícia aos filhos. Isso posto, a dedução pretendida não pode ser acatada.

No tocante à multa de ofício no patamar de 75%, equivoca-se a defesa quando alega a impossibilidade de aplicação da penalidade porque o artigo 11 do Decreto 70235/72 não traz esta previsão. O referido artigo delimita os elementos que devem conter o documento utilizado na constituição do crédito tributário. Na notificação estão descritos tanto os dispositivos inerentes à obrigação principal quanto aqueles relativos à multa de ofício e os juros de mora.

A multa de ofício está prevista no artigo 44, I e § 3º da Lei 9430/96, fundamentação legal à fl. 17, em perfeita sintonia com o artigo 97, inciso V do Código Tributário Nacional - CTN.

Como se observa a aplicação de penalidade pecuniária não é veiculada no Decreto 70235/72, justamente porque descrita em norma que atende ao disposto no CTN. O que o artigo 11 em comento dispõe é que na notificação devem vir os dispositivos legais infringidos e estes estão devidamente descritos nos autos.

Isso posto, voto por considerar improcedente a impugnação e por manter o crédito tributário lançado.

Assinado Digitalmente

Vera Lúcia Moreira e Leite - Relatora

Ciente do acórdão da DRJ em 19/08/2013, o(a) contribuinte, em 18/09/2013, apresentou recurso voluntário, no qual alega, em apertado resumo, que:

- a) há nulidade do lançamento, por falta de assinatura do chefe do órgão expedidor;
- b) as despesas médicas estão comprovadas nos autos; e
- c) inaplica-se a multa pecuniária.

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 dos pedidos formulados.

Rejeito a preliminar de nulidade do lançamento, por ausência de assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado (art. 11, IV do Decreto 70.235/1972), na medida em que “*prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico*” (art. 11, par. ún., do Decreto 70.235/1972).

Passo ao exame do mérito.

As questões de fundo devolvidas ao conhecimento deste Colegiado consistem em decidir-se se (a) a recorrente juntou aos autos documentação hábil para comprovação das despesas médicas e (b) se é possível constituir multa pecuniária em notificação de lançamento.

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 hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e

próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

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

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

§ 2º Na hipótese de pagamentos realizados no exterior, a conversão em moeda nacional será feita mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América, fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento.

§ 3º Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais.

§ 4º As despesas de internação em estabelecimento para tratamento geriátrico só poderão ser deduzidas se o referido estabelecimento for qualificado como hospital, nos termos da legislação específica.

§ 5º As despesas médicas dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo da declaração de rendimentos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).

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

- 1- Recibos, documentos fiscais, declarações ou laudos que atendam aos requisitos formais previstos no art. 80 do Decreto 3.000/1999 (beneficiário/paciente, pagador, indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional da

Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, registro profissional do prestador de serviços, descrição do serviço prestado);

- 2- Títulos de crédito ou extratos bancários que comprovem a efetiva transferência da quantia em dinheiro tida por despesa médica.

Para assegurar ao sujeito passivo a possibilidade de conhecer e atender à exigência da autoridade fiscal, a especificação desses documentos deve ocorrer logo no início do processo de fiscalização e controle da atividade desempenhada pelo contribuinte, sob pena de violação do art. 59, II do Decreto 70.235/1972. O detalhamento da documentação necessária na primeira oportunidade de contato com o sujeito passivo é profilática, com o objetivo de evitar futura contaminação do crédito tributário pela inovação de critérios legais originariamente adotados para confirmar ou para infirmar as deduções pretendidas.

Elucidativos desse risco são os seguintes precedentes:

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

Numero da decisão:2003-002.600

Numero do processo: 10680.005472/2008-66

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

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

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

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

Numero da decisão: 2201-002.503

Numero do processo: 13162.000079/2009-12

Turma: Segunda Turma Extraordinária da Segunda Seção

Seção: Segunda Seção de Julgamento

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

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

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

Numero do processo: 10510.004826/2007-26

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

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

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

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2005 IRPF. COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. COMPROVAÇÃO. POSSIBILIDADE. Restando comprovado o imposto de renda retido na fonte, cabe computá-lo no lançamento. AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. Não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração. Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento.

Numero do processo: 13748.001852/2008-98

Turma: Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção

Câmara: Primeira Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

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

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

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

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

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

Numero do processo:13677.000205/2001-73 **Data da sessão:**Mon May 10 00:00:00 UTC 2010 **Ementa:**IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA — IRPF Ano-calendário: 1999 IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS. IDONEIDADE DE RECIBOS CORROBORADOS POR DECLARAÇÕES DOS PRESTADORES DE SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FISCALIZAÇÃO. A apresentação de recibos médicos, corroborados por Declarações dos prestadores de serviços, sem que haja qualquer indicio de falsidade ou outros fatos capazes de macular a idoneidade de aludidos documentos declinados e justificados pela fiscalização, é capaz de comprovar a efetividade e os pagamentos dos serviços médicos realizados, para efeito de dedução do imposto de renda pessoa física. Recurso especial negado **Numero da decisão:**9202-000.814 **Numero do processo:**10850.000104/2008-22 **Turma:**Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção **Câmara:**Segunda Câmara **Seção:**Segunda Seção de Julgamento **Data da sessão:**Thu Oct 05 00:00:00 UTC 2017 **Data da publicação:**Wed Oct 25 00:00:00 UTC 2017 **Ementa:**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2002 IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS. IDONEIDADE DE RECIBOS CORROBORADOS POR LAUDOS, FICHAS E EXAMES MÉDICOS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FISCALIZAÇÃO. A apresentação de recibos médicos, corroborados por Laudos, fichas e Exames Médicos, sem que haja qualquer 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 glosa foi motivada por (a) falta de comprovação do efetivo pagamento dos valores, certificada por terceiro, instituição financeira, (b) bem como pela circunstância de um dos pacientes ser dependente de outro sujeito passivo, em hipótese para a qual não há permissão de rateio nem de alocação de despesas, (c) além da ausência de identificação do paciente (fls. 17):

Glosa do valor de R\$ 19.248,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação do efetivo pagamento, como exigido em intimação, ou por

falta de previsão legal para sua dedução, no caso das despesas Com O senhor Fernando Cesar, que se referem ao tratamento de pessoa não dependente,-conforme abaixo discriminado. Os extratos bancários apresentados não demonstram vinculação, em datas ou valores, com os recibos enviados. Saques em valores diferentes dos recibos e efetuados em valores diferentes nos recibos e os tratamentos se prolongaram ao longo do ano. Os recibos emitidos pelas senhoras Mansa Cristina :e Viviane Oliveira não identificam o paciente.

Ao contrário do que consta na motivação da glosa, a ausência de indicação expressa do paciente é insuficiente para justificar a glosa, sempre que for possível inferir a identidade entre a fonte pagadora e o beneficiário do tratamento, como é o caso dos autos.

Ademais, é inexigível simetria entre as dimensões temporal e quantitativa do saque e dos respectivos pagamentos. Deve o sujeito passivo comprovar que, próximo à data do pagamento da despesa, havia disponibilidade de recursos em espécie, fornecida por saque de valor compatível (inclusive superior) e em momento próximo.

Porém, os autos não contam com cópias dos referidos extratos, tampouco de descrição sintética que permita aferir a compatibilidade entre saques e pagamentos. Sem tais dados, é impossível infirmar a conclusão a que chegou a autoridade lançadora.

Sobre o custeio de despesa médica em benefício de filho, apenas nas hipóteses expressamente previstas em lei é possível dividir ou alocar despesas referentes a um mesmo dependente em mais de uma declaração de ajuste anual. Não consta que o quadro fático-jurídico se refira a uma dessas hipóteses, e o paciente fora declarado como dependente noutra DAA. Assim, a dedução pleiteada é incabível.

Por fim, a Notificação de Lançamento é documento hábil para verter em linguagem competente a relação jurídica punitiva, por expressa permissão legal (art. 142, *caput* do Código Tributário Nacional).

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino