



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.000216/2009-26
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-005.313 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 23 de novembro de 2022
Recorrente LUCIANO GRUBBA DA SILVA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005

EMENTA

DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. REJEIÇÃO. GLOSA MOTIVADA PELA AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO DO SERVIÇO À SAÚDE. MEIO PROBATÓRIO RESTRITO AO REGISTRO DA OPERAÇÃO FINANCEIRA DE PAGAMENTO. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA. MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO.

Segundo entendimento firmado por este Colegiado, se houver intimação prévia, lavrada em termos precisos para tanto, a ausência de comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas cuja dedução é pleiteada, pela apresentação de registros acerca das operações financeiras de pagamento, emitidos pelas instituições bancárias (cheque, extrato bancário etc), mantém a constituição do crédito tributário.

COMPROVAÇÃO PARCIAL DOS PAGAMENTOS. CHEQUES. RESTABELECIMENTO DO DIREITO.

Deve-se restabelecer as deduções pleiteadas, à razão das quantias cujas transferências ao prestador de serviços médicos foram comprovadas com a apresentação das respectivas cédulas de cheque.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para restabelecer as deduções com despesas médicas cujo pagamento foi comprovado a partir das cédulas de cheque referenciadas na fundamentação do voto.

(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:

Trata-se de Notificação de Lançamento, lavrada em 15/12/2008, contra o contribuinte acima identificado, em decorrência de revisão de sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda referente ao Exercício 2005, Ano Calendário 2004, tendo sido apurado crédito tributário de R\$ 15.417,58, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal foi constatada **Dedução Indevida de Despesas Médicas**, de R\$ 25.446,10, pelos seguintes motivos:

- a) profissional Luis Marcelo Osório Castanheira Neto, no valor de R\$ 440,00: recibos sem a informação do endereço e CPF do emitente;
- b) Paulo Antonio Dal Medico, no valor de R\$ 4.800,00: contribuinte intimado a comprovar o efetivo pagamento das despesas, não o fez;
- c) Paulo Vicente Goloni, no valor de R\$ 19.810,00: contribuinte intimado a comprovar o efetivo pagamento das despesas, não o fez;
- d) Spaçofisio – Terapias Integradas Ltda, valor de R\$ 396,10: o contribuinte declarou despesas no valor de R\$ 1.153,00, mas comprovou apenas R\$ 756,90. Glosada a diferença não comprovada.

Na impugnação apresentada tempestivamente, são trazidas as alegações, abaixo sintetizadas:

- foi solicitada "**a comprovação do efetivo** pagamento e da efetiva prestação do serviço", sendo que os profissionais emitiram as declarações confirmando os serviços realizados e os pagamentos foram declarados. Necessitou dos serviços médicos, estes foram realizados, devidamente pagos e comprovados através de recibos emitidos pelos profissionais;

- numa segunda vez foram solicitadas as comprovações dos serviços realizados. Qual a dúvida sobre os mesmos? Ou a Receita não quer que o contribuinte seja ressarcido conforme a lei lhe faculta?

- o fiscal deveria ter analisado a declaração e verificado que possui renda e aplicações financeiras para fazer frente a tais despesas. Os profissionais declararam que receberam os valores e o contribuinte declarou o pagamento, ficando claro que foram cumpridas as exigências do art. 46 da IN 15/2001;

- isto sem querer fazer uma confrontação com as declarações dos profissionais em questão, os quais tem em suas declarações os pagamentos recebidos. O que fazer para que acreditem, voltar ao tempo e realizar os procedimentos novamente? Configura-se, claramente, um constrangimento psicológico de um trabalhador, contribuinte brasileiro e abuso de poder da Receita Federal, pois todos os documentos solicitados foram prontamente apresentados e estão em conformidade com a citada lei;

- em 11/08/2008, no segundo Termo de Intimação Fiscal, foram solicitados comprovantes de dependência, de despesas com instrução, comprovantes originais e cópias das despesas médicas. Em 28/08/2009, segundo o protocolo 362, foram entregues e conferidos no ato por funcionário da Receita todos os documentos solicitados em original;
- é certo que a Receita Federal tem o poder, facultado pelo Decreto 3.000/99, de solicitar comprovação ou justificação das despesas declaradas, todavia, não pode ignorá-las quando todas as provas lhe foram apresentadas;
- apresenta novamente todos os comprovantes das despesas médicas e declarações dos profissionais citados, para os quais deve parecer um contraventor, já que estão sendo cobrados para reemitir declarações já prestadas e, pior, não devem entender porque seus documentos não tem valor para a Receita. Afinal, para que serve um recibo senão para comprovar que um serviço foi feito e pago. Se pesa tanta dúvida, todos os profissionais citados devem ser envolvidos e o devido processo legal iniciado. Não foi sequer ouvido pela Receita Federal para melhor entender o problema;
- aqui se coloca em dúvida a probidade não só do contribuinte, como dos profissionais. Veja que as normas citadas são claras, os pagamentos devem ser especificados e comprovados com documentos originais que indiquem nome, endereço e CPF/CNPJ de quem os recebeu, como é o caso;
- restou provado que os tratamentos foram efetivados, porque foram necessários e dispõe da receita monetária para cuidar da saúde quando necessário já que o Estado não presta este serviço sequer de forma razoável;
- não tem dúvida sobre o constrangimento que a Receita o tem feito passar. Realizou os tratamentos, pagou pelos serviços prestados e agora está sendo colocada em cheque a sua honestidade, bem como dos profissionais envolvidos, clara coação moral ao contribuinte, com a infundada alegação de que não comprovou as despesas;
- ora, por duas vezes forneceu os recibos e os documentos dos profissionais. Como não está comprovado? O que falta? Não parece que a lei faculte à Receita exorbitar nesta ou qualquer outra circunstância. Caracteriza-se um flagrante abuso de poder, o qual não é aceitável já que estamos em pleno Estado de Direito;
- *para que* não reste dúvida, pesquisou *mais* apuradamente como os pagamentos foram efetuados junto aos profissionais e, como havia dito anteriormente, o Dr. Paulo Antonio Dal Médico levantou que o seus serviços foram pagos em dinheiro (anexo 1) e O Dr. Paulo Goloni conseguiu levantar que R\$ 11.500,00 foram pagos em cheques e R\$ 8.310,00 em dinheiro, conforme declaração e comprovação em anexo (anexo-2);
- na terceira intimação, o fiscal acresce dois novos itens a seguir tratados. Que o profissional Dr. Luis Marcelo Osório Castanheira Neto apresentou documentação viciada, por não conter endereço e CPF. O profissional informa em sua declaração de imposto de renda o serviço prestado ao contribuinte e, de fato, não preencheu corretamente o recibo, pois a informação constava do verso do recibo. O contribuinte não pode ser responsável e nem sequer sabe como o profissional deve preencher um recibo. O Dr. Luis Marcelo apresenta em anexo documento comprovando o serviço prestado e declarado (anexo 4). Incabível, portanto, a glosa, por indevida e injusta;
- quanto aos comprovantes da EspaçoFisio — Terapias Integradas Ltda, no valor de R\$ 391,10, afirma que os recibos foram apresentados, mas possivelmente tenham se extraviado dentro da própria Receita Federal. Reapresento-os com a confirmação junto à empresa de que tais serviços e valores foram devidamente declarados (anexo 5, recibos 334, 353 e 374).
- se há tanto rigor, porque a Receita não analisou as declarações destes dois itens assim como **de todos** os outros profissionais envolvidos, poupando, desta forma, o contribuinte de tamanho constrangimento, perda de tempo e dinheiro. Afinal, todos os rendimentos dos profissionais constam de suas próprias declarações;

- transparece que a função precípua da Receita é quebrar novos recordes de arrecadação. Fica claro que a Missão, Visão e Valores da Receita Federal não foram seguidos e foram tratadas como mera decoração.

É o relatório.

A dedução de despesas médicas tem previsão na Lei n.º 9.250 de 1995, art. 8º, II, consolidada no Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) – Decreto n.º 3.000, de 1999, que em seu art. 80, dispõe:

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 n.º 9.250/95, art. 8º, II, alínea “a”).

§ 1º O disposto neste artigo (Lei n.º 9.250/95, art. 8º, §2º): (...)

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

III – limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas – CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes – CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

O mesmo Regulamento, em seu art. 73 e § 1º, estabelece:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decretos-lei n.º 5.844, de 1943, art. 11 e § 3º).

(...)

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

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 n.º 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

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

Frise-se que a prova definitiva e incontestável da despesa médica é feita com a apresentação de documentos que comprovem não só a efetividade do pagamento, mediante cópia de cheques nominativos e de extratos bancários, mas também a realização dos serviços prestados pelos profissionais. O recibo é apenas uma prova simples que pode ser contestada por diversos elementos coletados no decorrer da ação fiscal.

Portanto, a critério da autoridade fiscal, além da exigência da apresentação de recibo com os requisitos legais mencionados, poderá condicionar a manutenção da dedução à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados. Registre-se que em defesa do interesse público, para gozar as deduções com despesas médicas não basta ao contribuinte à disponibilidade de simples recibos, cabendo a este, se questionado pela autoridade administrativa, comprovar, de forma objetiva, a prestação dos serviços e o pagamento realizado.

Tal procedimento é endossado por diversos acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, alguns dos quais transcritos a seguir:

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - A validade da dedução de despesas médicas, quando impugnadas pelo Fisco, depende da comprovação do efetivo pagamento e/ou da prestação dos serviços.(Ac.104-22781, 4ª Câmara, 1º C.C., Data da Sessão 18/10/2007). No mesmo sentido: Ac. 104-22755, Data da Sessão 18/10/2007; Ac. 104-23092, Data da Sessão 06/03/2008, Ac. 104-23.035, Data da Sessão 05/03/08.

DEDUÇÃO - DESPESAS MÉDICAS - Recibos ou notas fiscais, mesmo que emitidos nos termos exigidos pela legislação, não comprovam, por si só, sem outros elementos de prova complementares, pagamentos realizados por serviços médicos ou odontológicos, quando há dúvidas sobre a efetividade da sua prestação. Nessa hipótese, justifica-se a exigência, por parte do Fisco, de elementos adicionais para a comprovação da efetividade da prestação dos serviços e/ou do pagamento. (Ac. 1º CC 104-23311/2008)

DESPESAS DE TRATAMENTO PSICOLÓGICO - VALORES NO LIMITE DA ISENÇÃO MENSAL DO IMPOSTO DE RENDA - INTIMAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO - NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO OU DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO - NÃO COMPROVAÇÃO - MANUTENÇÃO DA GLOSA - A fiscalização pode e deve intimar o contribuinte a comprovar o efetivo pagamento e prestação do serviço de despesas médicas vultosas. Não comprovado, é de se manter a glosa.(Acórdão 106-16792, data da sessão 06/03/2008, 6ª Câmara do 1º CC)

Posto isto, no caso em tela, foram glosadas despesas médicas no montante de R\$ 25.446,10, motivadas de uma parte porque o contribuinte não comprovou o efetivo pagamento aos cirurgiões-dentistas Paulo Antonio Dal Medico e Paulo Vicente Goloni, apesar de devidamente intimado para tanto (Termo de Intimação de fls. 24); de outra parte porque o recibo emitido pelo fisioterapeuta Luis Marcelo Osório Castanheira Neto, não continha os requisitos formais exigidos pela legislação; e, por fim, em face da comprovação parcial das despesas relativas à pessoa jurídica Spaçofisio – Terapias Integradas Ltda.

Comprovação do pagamento.

Primeiramente, com relação à falta de comprovação dos pagamentos, o contribuinte foi devidamente intimado pela autoridade fiscal, nos seguintes termos (fls. 24):

“(…)

Referente às despesas com os profissionais Paulo Antonio Dal Medico, CPF678.653.568-20 e Paulo -Vicente Goloni CPF: 063.079.018-37, comprovar o efetivo pagamento (cópias de cheques nominais compensados e/ou extratos bancários, pagamentos com cartão de crédito;recibos de depósito bancário, boleto bancário com a devida autenticação de pagamento legível, ou documentos equivalentes que registrem tais operações coincidentes em datas e valores), bem como a efetiva prestação dos serviços (orçamento com indicação dos procedimentos realizados, relatórios médicos, laudos médicos e/ou outros documentos probatórios da realização dos serviços).”

Nesse contexto, as declarações assinadas pelos profissionais Paulo Antonio Dal Medico e Paulo Vicente Goloni, no sentido de ratificar os elementos constantes dos recibos por eles emitidos, não tem qualquer força probatória suficiente, pois se trata da mesma informação, dada pela mesma pessoa, só que em outro documento. No caso presente, a comprovação do efetivo pagamento dos alegados tratamentos odontológicos se faz por outros meios, de iniciativa e interesse do beneficiário do tratamento, como por exemplo, mediante apresentação dos cheques ou ordens de pagamento a eles relativos; se os pagamentos foram feitos em dinheiro, poderiam ser comprovados por meio dos extratos bancários nos quais ficasse demonstrada a necessária coincidência entre datas e valores constantes nos recibos, tal qual como solicitado no Termo de Intimação.

Por exemplo, no caso do cirurgião-dentista Paulo Vicente Goloni, consta na declaração por ele emitida, que o contribuinte pagou três das sete parcelas por meio de cheques. Neste caso, poderia o contribuinte apresentar as cópias compensadas dos citados

cheques. Com relação a outra parcela, paga através de DOC e as outras três, pagas em espécie, poderia apresentar a cópia de seu extrato bancário onde constassem tais operações.

No entanto, o impugnante, mais uma vez, não comprova o efetivo pagamento dos serviços. O fato por si só de possuir alegada disponibilidade de numerário para arcar com o pagamento das despesas médicas pleiteadas não é suficiente para a aceitação das deduções, se desacompanhada da efetividade do pagamento dessas despesas.

Importa também que fique bem claro que não é o Fisco quem precisa provar que as despesas médicas declaradas não existiram, mas sim o contribuinte justificá-las, tendo em vista que a inclusão de tais despesas em sua declaração de ajuste anual nada mais é do que um benefício para o impugnante, haja vista que as referidas despesas reduzem a base de cálculo do imposto devido.

O fundamento das referidas glosas é a insuficiência de comprovação das despesas que, à luz da legislação examinada até aqui, é ônus do contribuinte, e não se restringe à apresentação de recibos ou de seu equivalente, ou seja, as declarações firmadas pelos profissionais que emitiram os recibos. Glosa mantida.

Requisitos formais do recibo.

Segundo a autoridade fiscal, a glosa de R\$ 440,00 referente ao recibo emitido pelo fisioterapeuta Luiz Marcelo Osório Castanheira Neto, foi motivada porque o recibo não continha a informação do endereço e nem o CPF do profissional.

Junto à impugnação o contribuinte acosta novamente cópia do recibo, inclusive de seu verso, no qual consta a anotação do número do CPF do referido profissional, além do CNPJ 05.794.411/0001-10, referente à empresa Spaçofisio – Terapias Integradas Ltda, da qual o profissional é responsável. Anexa, também, declaração de fls. 10, assinada pelo fisioterapeuta Luiz Marcelo, ratificando a prestação de serviço de tratamento fisioterapêutico ao contribuinte, no valor de **R\$ 440,00**, inclusive contendo a informação do endereço do profissional. Dedução restabelecida.

Comprovação parcial.

A glosa neste caso foi motivada porque o contribuinte declarou o montante de R\$ 1.153,00, pago a Spaçofisio – Terapias Integradas Ltda, mas comprovou apenas R\$ 756,90, glosando a diferença de **R\$ 396,10**, não comprovada.

Junto à defesa acosta os recibos de fls. 11/13, que permitem o restabelecimento da despesa glosada.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de considerar **PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO**, mantendo parcialmente o imposto suplementar apurado, conforme abaixo demonstrado (R\$):

Base de cálculo apurada	96.700,80
(-) Deduções restabelecidas	836,10
Base de cálculo do julgamento	95.864,70
Imposto apurado	21.285,89
(-) Total do imposto pago declarado	14.636,04
IRPF suplementar apurado no julgamento	6.649,85

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)

EX. 2005 AC 2004	EXIGIDO	EXONERADO	MANTIDO
Imposto Suplementar	6.879,78	229,93	6.649,85
Multa de Ofício 75%	5.159,83	172,45	4.987,38
			11.637,23

Deverá incidir os acréscimos legais.

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: 2005

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DOS PAGAMENTOS.

Restabelece-se a dedução das despesas médicas que restaram comprovadas na impugnação.

A falta de comprovação, por documentos hábeis, dos efetivos pagamentos por serviços médicos enseja a manutenção dos valores glosados.

Cientificado da decisão de primeira instância em 06/06/2012, o sujeito passivo interpôs, em 06/07/2012, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas, pois houve a prestação dos serviços e o efetivo pagamento.

É o relatório.

Voto

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

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

A questão de fundo devolvida ao conhecimento deste Colegiado consiste em decidir-se se o sujeito passivo comprovou o pagamento das despesas médicas cuja dedução é pleiteada.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na esfera administrativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 5º).

[...]

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

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

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

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

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de

documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

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

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

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

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

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

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

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

- 1- Recibos, documentos fiscais, declarações ou laudos que atendam aos requisitos formais previstos no art. 80 do Decreto 3.000/1999 (beneficiário/paciente, pagador, indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, registro profissional do prestador de serviços, descrição do serviço prestado);
- 2- Títulos de crédito ou extratos bancários que comprovem a efetiva transferência da quantia em dinheiro tida por despesa médica.

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

Elucidativos desse risco são os seguintes precedentes:

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

Numero da decisão:2003-002.600

Numero do processo: 10680.005472/2008-66

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

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

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

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

Numero da decisão: 2201-002.503

Numero do processo: 13162.000079/2009-12

Turma: Segunda Turma Extraordinária da Segunda Seção

Seção: Segunda Seção de Julgamento

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

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

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

Numero do processo: 10510.004826/2007-26

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

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

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

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2005 IRPF. COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. COMPROVAÇÃO. POSSIBILIDADE. Restando comprovado o imposto de renda retido na fonte, cabe 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 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 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 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
incurridas. 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, o sujeito passivo junta aos autos cópias de duas cédulas de cheque (fls. 51, 52 e 61), nominais ao médico Paulo Goloni, de modo a comprovar a efetiva transferência de recursos monetários. Portanto, em relação a tais valores, a dedução pleiteada deve ser restabelecida.

Em relação ao saldo, conforme lê-se ao longo da fundamentação, em que pese meu entendimento em sentido contrário, este Colegiado entende que o registro de disponibilidade de numerário em espécie, na Declaração de Ajuste Anual/Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física, é insuficiente para justificar o pagamento de despesas médicas. Na linha da orientação firmada, faz-se necessária a comprovação segundo os registros de saques no próprio ano da despesa, em período coincidente ou próximo àquele do vencimento da dívida.

Como não houve a comprovação dessas operações de saque, a glosa deve ser mantida.

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e DOU-LHE PARCIAL provimento, tão-somente para restabelecer as deduções com despesas médicas cujo pagamento foi comprovado a partir das cédulas de cheque referenciadas na fundamentação do voto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino

