



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15504.720043/2012-53  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2001-004.897 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 16 de dezembro de 2021  
**Recorrente** ALINE KELY RANIERI FERREIRA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2009

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO.

As deduções de despesas médicas da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora. Quando regularmente intimado, deve o sujeito passivo demonstrar o seu efetivo pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino (relator), que dava provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo Rocha Paura.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator(a)

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura – Redator Designado

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

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto de acórdão prolatado pela 9ª Turma da DRJ/BHE (02-39.725 – fls. 41-45), que julgou improcedente impugnação e manteve a constituição de crédito tributário decorrente da rejeição (“glosa”) de deduções pleiteadas a título de despesas médicas.

Referido acórdão foi assim ementado:

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

Exercício: 2009 DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS. GLOSA.

Mantém-se a glosa de dedução a título de despesas médicas, quando não forem apresentados documentos hábeis que comprovem o efetivo pagamento pela prestação dos serviços.

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

Contra a contribuinte acima identificada foi expedida notificação de lançamento de fls. 7 a 11, referente a Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2009, formalizando a exigência de imposto suplementar de R\$3.850,00, acrescido de multa de ofício e juros de mora.

A autuação decorreu de glosa de dedução de despesas médicas no montante de R\$14.000,00, pela falta da comprovação do efetivo pagamento.

Cientificada do lançamento em 9/12/11 (fl. 31), a contribuinte apresentou impugnação (fls. 2 a 3), em 2/1/12, contestando o lançamento. Alega, em síntese que:

- apresentou recibos legítimos contendo todos os requisitos exigidos pela legislação tributária e de profissional idôneo comprovando o valor de R\$9.600,00, dos R\$14.000,00 declarados como pagos à psicoterapeuta Valeria Marcia Pena;

- efetuou pagamentos em espécie guardado em cofre particular, conforme Declaração de Ajuste Anual Simplificada, exercício 2008, ano calendário 2007, na qual consta quantia em espécie de R\$150.000,00.

A impugnação, apresentada no prazo legal, atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972 e alterações. Assim, dela tomo conhecimento.

Inicialmente, cabe esclarecer que as declarações de ajuste apresentadas anualmente pelos contribuintes estão sujeitas à revisão pela autoridade lançadora, conforme está previsto no art. 835 do Decreto n.º 3.000, de 26/03/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999).

#### **Dedução Indevida de Despesa Médica.**

Relativamente à dedução de despesas médicas informadas na Declaração de Ajuste Anual, a Lei n.º 9.250, de 1995, em seu art. 8º, estabelece:

*“Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:*

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

*II – das deduções relativas:*

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

*(...)§ 2º - O disposto na alínea ‘a’ do inciso II:*

(...)II - restringe-se aos pagamentos feitos 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 ou no Cadastro de Pessoas Jurídicas de quem recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.” (Grifou-se)”.

O artigo 73 e § 1º do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, com a correspondente matriz legal indicada, estabelece:

“Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei n.º 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 n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).”

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.

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. Tal dispositivo está em sintonia com o princípio de que o ônus da prova cabe a quem o alega.

O artigo 333, do Código de Processo Civil, prevê que o ônus da prova incumbe: I- ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; II- ao réu, quanto à existência de fato, impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Salienta-se que cabe ao Fisco, em face do significativo valor considerado como dedutível pelo contribuinte na sua DIRPF, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 11, § 4º, do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943. A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados.

Portanto, revela-se equivocado o entendimento de que os recibos são suficientes e hábeis para comprovação dos pagamentos e das deduções pleiteadas. Esta não é a correta interpretação do dispositivo. A indicação de que o recibo deve conter o nome, endereço e número do CPF de quem prestou o serviço refere-se apenas aos dados que devem constar na declaração de ajuste. Dados estes baseados na documentação.

A necessidade de comprovação da efetiva prestação dos serviços, bem como do efetivo pagamento dos valores mostram-se necessárias em face das circunstâncias presentes nos autos. Entretanto, a não comprovação à autoridade tributária da efetividade do gasto, e na falta das provas de saída do recurso financeiro, cuja destinação deve ser coincidente com o fim utilizado, as despesas foram corretamente glosadas. Aliás, nem por ocasião da defesa, tais provas foram trazidas aos autos.

O efetivo pagamento pode ser demonstrado, por exemplo, por meio de cópias de cheques nominais emitidos para o pagamento dos serviços prestados ou de extratos bancários que comprovem saques de valores em datas compatíveis com as consignadas nos recibos, de modo espelhar a efetividade dos pagamentos alegados.

Na busca da verdade material, princípio este informador do processo administrativo fiscal, forma o julgador seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

É que o julgador administrativo não está adstrito a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo estabelecer sua convicção a partir do cotejamento de elementos de variada ordem, desde que estejam, por óbvio, devidamente juntados ao processo.

Registre-se que o Decreto 70.235/72 prevê que o julgador administrativo tem a livre convicção no julgamento, para aceitação ou não de comprovações:

*“Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”*

Esclareço, nesse entendimento, que a fiscalização solicitou à contribuinte para comprovação do efetivo pagamento, complementarmente, após apresentação dos documentos, cópias de cheques nominais microfilmados ou, no caso de pagamento em espécie, extratos bancários para vincular os pagamentos às prestações dos serviços realizados pela psicoterapeuta Valeria Márcia Pena, no montante de R\$14.000,00. Da análise dos documentos ocorreu a glosa da dedução indevida da despesa médica em referência e o lançamento da notificação em epígrafe.

Trouxe a impugnante aos autos, nesta fase impugnatória, às fls. 13/24, recibos relativos aos serviços prestados pela psicoterapeuta Valeria Márcia Pena, no montante de R\$9.600,00, não aceitos por este julgador, por não constar dos mesmos o destinatário do tratamento e não comprovado o efetivo pagamento, como anteriormente já explicitado. Poderia trazer, também, a contribuinte elementos capazes de comprovar a efetiva prestação dos serviços, como orçamentos, laudos, exames e receitas médicas para justificação de que os serviços foram realizados.

A argumentação de ter efetuado pagamentos em espécie no valor de R\$150.000,00, conforme Declaração de Ajuste Anual Simplificada, exercício 2008, ano calendário 2007, não pode ser aceita. Tal justificativa poderia ter aceitação, caso comprovado, com a apresentação de extratos bancários com a movimentação de todo o período 2007/2008, com entradas e saídas de recursos financeiros.

Esclareço que a autuada recolheu imposto no valor de **R\$1.210,00**, referente à parte da infração por dedução indevida de despesas médicas no valor de **R\$4.400,00** = R\$14.000,00 – R\$9.600,00, a qual considerou declarada incorretamente e portanto não contestada. O valor do imposto consta do DARF de fls. 05/06, tela CCPF de fl. 29, confirmado através do sistema informatizado da Receita Federal do Brasil.

#### **Conclusão.**

Como já foi pago o imposto suplementar não impugnado no valor de R\$1.210,00, relativo à parte da infração por dedução indevida de despesas médicas (R\$4.400,00), o imposto restante a ser recolhido pelo contribuinte fica demonstrado conforme se segue:

Imposto Suplementar Calculado -Imposto não Impugnado Recolhido e Extinto-Imposto Suplementar Remanescente

3.850,00-1.210,00-2.640,00 Diante do exposto, voto no sentido de julgar improcedente a impugnação relativamente ao imposto remanescente no valor de R\$2.640,00 (dois mil, seiscentos e quarenta reais), consoante tabela supra, que deverá ser cobrado com os devidos acréscimos legais.

Ciente do acórdão da DRJ em 27/06/2012, o sujeito passivo, em 27/07/2012, apresentou recurso voluntário.

Em síntese, a recorrente argumenta que as despesas médicas estão comprovadas pelos documentos acostados aos autos.

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

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 2001-004.897 - 2ª Sejul/1ª Turma Extraordinária  
Processo nº 15504.720043/2012-53

## Voto Vencido

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

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

Em que pese a fundamentação adotada no acórdão recorrido, o recurso voluntário merece provimento.

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](http://www.gordillo.com/tomos_pdf/1/capitulo10.pdf), pág. X-26).

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

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

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

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

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

[...]

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e 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*).

No caso em exame, o vulto das despesas médicas alegadas justifica um padrão de escrutínio maior das autoridades fiscais.

Porém, a questão devolvida ao conhecimento deste Colegiado consiste em decidir-se se a (a) circunstância de o sujeito passivo declarar a disponibilidade e posse sobre R\$ 150.000,00 no início do exercício comprova as despesas e se (b) haveria outro meio de prova factível no caso concreto.

De fato, o acórdão-recorrido deixa de abordar esse ponto essencial das razões recursais, *verbatim* (fls. 03):

[...] esclareço que efetuei os pagamentos com dinheiro em espécie guardados em cofre particular, conforme Declaração de Ajuste Anual Simplificada Exercício 2008, Ano-calendário 2007, na qual consta declarada a quantia de R\$ 150.000,00 (Cento e Cinquenta Mil Reais) de Dinheiro em espécie.

A comprovação do pagamento de despesas médicas alegadamente feito em espécie é matéria complexa e tormentosa, devido ao padrão probatório esperado pelas autoridades fiscais.

A efetiva transferência de disponibilidade financeira é um evento, que deve ser vertido em linguagem competente pelo sistema jurídico, de modo a tornar-se um fato jurídico. Em tese, há uma série de documentos capazes de registrar esses eventos em fatos, tais como recibos, notas fiscais, registros de transferências bancárias, registros de operação com cartões de débito ou crédito, títulos de crédito (e.g., cheque) e, mais recentemente, PIX.

Quando as autoridades fiscais intimam o sujeito passivo a comprovar as despesas médicas, espera-se essa confirmação de um **terceiro, desinteressado e normalmente inserido no fluxo de certificação de pagamentos**. É nesse sentido que as intimações costumam exemplificar os documentos aguardados com o apelo a **cheques** e a **extratos bancários**, eis que tratam-se de documentos produzidos por **instituições financeiras**.

Por outro lado, as autoridades fiscais tendem a minorar a força probatória de **recibos** ou **declarações** emitidas pelos prestadores de serviços, dado que os emissores de tais documentos são os prestadores de serviço, que, por hipótese, seriam sujeitos menos desinteressados no pleito do sujeito passivo, porquanto mais próximos dos contribuintes (i.e., susceptíveis à influência dos sujeitos passivos). Assim, a matéria resume-se na credibilidade relativa da fonte emissora do registro.

Contudo, as instituições financeiras não intervêm nas operações de pagamento em espécie, que se resolvem pela entrega de papel moeda ou de moeda sonante pelo tomador ao prestador de serviço.

Por padrão, o meio de comprovação dessas transações é o recibo ou, quando aplicável, a nota fiscal. Uma outra forma de corroborar o evento descrito no recibo é pela comprovação de disponibilidade de numerário em espécie em poder do tomador do serviço. De fato, se houver a demonstração de ausência dessa disponibilidade, não seria racional implicar a possibilidade de pagamento.

Feita essa descrição, a primeira ordem de obstáculos exurgida refere-se à inexistência de motivação e de fundamentação específicas para a rejeição dos recibos, no lançamento. Os autos não contam com motivação, nem fundamentação, além da sucinta exposição constante na Notificação de Lançamento (fls. 09), *verbatim*:

*Dedução indevida a título de despesas médicas/odontológicas, no valor de R\$ 14.000,00 (Valeria Marcia Pena, psicóloga).*

*De acordo com o Art. 73, Decreto 3.000/99 e atualizações, deduções exageradas estão sujeitas a efetiva comprovação, a juízo da autoridade lançadora. Acrescente-se, também-, que nos termos do Acórdão CSRF/01 1.458/92 - DOU 19/01/95 (câmara Superior de Recursos Fiscais) e Acórdão 152 Conselho/2a Câmara 102/43.935 DOU 29/12/1999, para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas/odontológicas não basta a disponibilidade de simples recibos, sem vinculação do efetivo pagamento.*

*Nesses termos foram eleitas como provas do efetivo pagamento das despesas médicas/odontológicas, declaradas como feitas à profissional supramencionada, a apresentação de cópias de cheques nominais microfilmados ou, no caso de pagamentos em espécie, extratos bancários com compatibilidade de datas e valores.*

*Tendo entregue documentação nesta delegacia, em atendimento à intimação nro. 2009/191695402975230, foi a contribuinte, posteriormente, solicitada a apresentar, complementarmente à intimação, cópias dos cheques nominais microfilmados ou, no caso de pagamento em espécie, extratos bancários que vinculassem os pagamentos às prestações dos serviços realizados pela profissional supramencionada.*

*No entanto, embora conste AR (Aviso de Recebimento), emitido pelo ECT, datado de 21/set/2011, nro. de registro do objeto RN 40837385 7 BR, confirmando a entrega da referida intimação, não houve, até o momento, manifestação da contribuinte com vistas ao atendimento da solicitação da comprovação dos afetivos pagamentos declarados como efetuados à profissional acima, razão pela qual se deu a glosa das referidas despesas médicas.*

*Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas/odontológicas não basta a disponibilidade de simples recibos, sem vinculação efetiva do pagamento.*

Não é incomum encontrar a fundamentação do lançamento muito bem exposta nos autos dos processos administrativos, às vezes em documentos intitulados de Termos de Verificação (TVs) ou Termos Circunstanciados (TCs). Mas os autos também não contam com esses documentos, de modo a tornar impossível aferir uma eventual latitude maior da fiscalização.

Por hipótese, se o sujeito passivo tinha acesso a tal numerário, é teoricamente possível que tenha efetuado os pagamentos de suas despesas médicas em espécie ao longo do ano calendário. Nesse sentido, a entrega de extrato bancário seria anódina, já que desnecessário comprovar saques para suprimento dos fundos a serem entregues aos prestadores de serviço.

Por serem os extratos dispensáveis, o fundamento central do acórdão-recorrido perde sua validade.

Nesse ponto, é importante notar que a ausência de apresentação dos extratos foi o critério determinante adotado no lançamento para a rejeição das despesas, conforme se lê à fls. 09.

Nesse sentido, existente em tese numerário em espécie suficiente para pagamento das despesas, o lançamento deveria ter expressamente motivado e fundamentado a rejeição dos recibos sem apelo à apresentação de cheques ou de extratos. Não cabia ao julgador administrativo complementar a motivação nem a fundamentação do lançamento.

Uma segunda ordem de obstáculos exsurge da falta de motivação, e de fundamentação específicas, para afastar a credibilidade da declaração de existência do numerário em espécie.

Ainda que elipticamente, o acórdão-recorrido fundamenta a manutenção do lançamento na inviabilidade de ter-se como crível o numerário em espécie registrado na DAA, pois, se essa declaração de posse for aceita, seria necessário cogitar ao menos a possibilidade fática do pagamento das despesas com referidos recursos. Para ser válido, o lançamento deveria ter expressamente abordado a improbabilidade de esses recursos existirem ou de terem sido utilizados para saldar as alegadas despesas.

Uma terceira ordem de obstáculos exsurge da potencial impossibilidade probatória, segundo o padrão estabelecido no lançamento e confirmado pelo acórdão-recorrido.

Por outro lado, se a questão se trata de pagamento de despesas em espécie, a demonstração da posse do numerário físico (papel-moeda e moeda sonante) torna-se a única prova mais verossímil e factível, pois não há uma forma de documentação externa fidedigna (e.g., bancária) dessa transação. De fato, extratos bancários não indicam o destino nem a causa das retiradas de dinheiro. O documento por excelência que registra esse tipo de pagamento é o recibo ou, quando aplicável, a nota fiscal, que são emitidos por uma das partes do negócio, e não por um terceiro imbuído de dever fiduciário perante o Estado.

Uma outra forma de verificação, dependente da legitimidade e dos instrumentos estatais, é a extensão da latitude e do aprofundamento da fiscalização, para confirmar se os valores foram registrados pelo recebedor (DAA, DMED etc) ou se são compatíveis com a evolução patrimonial do sujeito passivo. Evidentemente, tais provas não podem ser produzidas pelo próprio sujeito passivo, por falta de legitimidade.

Em resumo, ignorar a declaração de posse de numerário físico suficiente para fazer frente aos pagamentos, posse essa não contestada explicitamente, e exigir a documentação da efetiva transferência do papel-moeda por uma autoridade autenticadora fiduciária externa torna a prova impossível de ser realizada, de modo a violar o art. 59, II do Decreto 70.235/1972.

Em síntese, o lançamento deve ser revisto, pois:

- a) Ainda que em procedimento simplificado e sumário, a autoridade lançadora deve motivar, e fundamentar, a inidoneidade ou a insuficiência dos recibos como documentos de registro do pagamento de despesas médicas (ainda que “inquisitório”, o lançamento é ato administrativo plenamente vinculado, e não discricionário), e tais critérios não podem ser supridos pelos órgãos de julgamento;
- b) Se houver alegação de que o pagamento foi realizado em espécie, compete ao sujeito passivo demonstrar a disponibilidade dos recursos no período em que o pagamento teria ocorrido;
- c) A autoridade lançadora tem o poder-dever de confirmar ou de infirmar a argumentação do sujeito passivo, em decisão motivada e fundamentada;
- d) A exigibilidade da apresentação de cheques e de extratos bancários é inoponível à alegação de posse de numerário em espécie por ocasião do início do exercício (registro na DAA anterior e na respectiva), por dissociação de objeto, na medida em que incapaz de afirmar, confirmar ou de infirmar o fato controvertido (existência ou não da disponibilidade);
- e) A exigibilidade da apresentação de cheques ou de extratos bancários é inoponível à alegação de pagamento em espécie de despesas médicas, por se tratar de prova impossível, porquanto as instituições financeiras (terceiros desinteressados) não participam da operação de transmissão de papel-moeda, nem de moeda sonante.

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino

## Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Redator Designado.

Em que pese às razões do i. Relator peço vênia para redigir o posicionamento da maioria do colegiado, em sentido diverso do adotado no voto vencido que entendeu pelo provimento do recurso voluntário.

O cerne de nossa discordância é quanto ao entendimento de o Acórdão recorrido não ter sido suficientemente fundamentado ao manter o crédito tributário.

Trata-se de notificação de lançamento no qual a autoridade lançadora glosou integralmente as deduções com despesas médicas, no valor total de R\$ 14.000,00.

No caso, a interessada, inconformada com o lançamento, somente apresentou *recibos* (e-fls. 14/24).

Cumpra, ainda, informar que a argumentação de defesa do sujeito passivo centra-se na tese de que efetivou os pagamentos das despesas médicas em espécie, tendo como lastro valores guardados em cofre particular, informados em sua Declaração de Ajuste Anual (DAA), relativa ao exercício de 2008, no valor total de R\$ 150.000,00.

Argumenta, ainda, que estes pagamentos estariam legitimamente comprovados pelos recibos emitidos pelos profissionais prestadores dos serviços, sendo estes suficientes para comprovar seu direito à dedutibilidade dos dispêndios médicos/odontológicos da base de cálculo do imposto de renda pessoa física.

Isto posto, passarei a discorrer os motivos pelos quais entendemos que o lançamento deve ser mantido.

O lançamento tributário em questão está consubstanciado na notificação de lançamento (e-fls. 7/11) e em sua descrição dos fatos e enquadramento legal constou que as deduções com despesas médicas foram glosadas na sua integralidade ***por falta de comprovação, de seu efetivo pagamento.***

A autoridade lançadora motivou as suas glosas (e-fls. 9) da seguinte forma:

De acordo com o Art. 73, Decreto 3.000/99 e atualizações, deduções exageradas estão sujeitas a efetiva comprovação, a juízo da autoridade lançadora.

Acrescente-se, também-, -que nos termos do Acórdão CSRF/01 1.458/92 - DOU 19/01/95 (câmara Superior de Recursos Fiscais) e Acórdão 152 Conselho/2a Câmara 102/43.935 DOU 29/12/1999, *para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas/odontológicas não basta a disponibilidade de simples recibos, sem vinculação do efetivo pagamento.*

Nesses termos *foram eleitas como provas do efetivo pagamento das despesas médicas/odontológicas, declaradas como feitas à profissional supramencionada, a apresentação de cópias de cheques nominais microfilmados ou, no caso de pagamentos em espécie, extratos bancários com compatibilidade de datas e valores.*

Tendo entregue documentação nesta delegacia, em atendimento à intimação nro. 2009/191695402975230, foi a contribuinte, posteriormente, solicitada a

apresentar, complementarmente à intimação, cópias dos cheques nominais microfilmados ou, no caso de pagamento em espécie, extratos bancários que vinculassem os pagamentos às prestações dos serviços realizados pela profissional supramencionada.

No entanto, embora conste AR (Aviso de Recebimento), emitido pelo ECT, datado de 21/set/2011, nro. de registro do objeto RN 40837385 7 BR, confirmando a entrega da referida intimação, não houve, até o momento, manifestação da contribuinte com vistas ao atendimento da solicitação da comprovação dos afetivos pagamentos declarados como efetuados à profissional acima, razão pela qual se deu a glosa das referidas despesas médicas.

Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas/odontológicas não basta a disponibilidade de simples recibos, sem vinculação efetiva do pagamento.

Já o Acórdão recorrido (e-fls. 43 e 44) entendeu que a posse de numerário guardado em cofre e apresentação de recibos eram insuficientes para fazer a prova do efetivo pagamento, conforme vê-se de sua transcrição parcial:

Trouxe a impugnante aos autos, nesta fase impugnatória, às fls. 13/24, recibos relativos aos serviços prestados pela psicoterapeuta Valeria Márcia Pena, no montante de R\$9.600,00, não aceitos por este julgador, por não constar dos mesmos o destinatário do tratamento e não comprovado o efetivo pagamento, como anteriormente já explicitado. Poderia trazer, também, a contribuinte elementos capazes de comprovar a efetiva prestação dos serviços, como orçamentos, laudos, exames e receitas médicas para justificação de que os serviços foram realizados.

A argumentação de ter efetuado pagamentos em espécie no valor de R\$150.000,00, conforme Declaração de Ajuste Anual Simplificada, exercício 2008, ano calendário 2007, não pode ser aceita. Tal justificativa poderia ter aceitação, caso comprovado, com a apresentação de extratos bancários com a movimentação de todo o período 2007/2008, com entradas e saídas de recursos financeiros.

Com efeito, **a composição majoritária desta Turma Extraordinária entende que são insuficientes por si sós**, a apresentação de recibos e/ou declarações pelo contribuinte para comprovação das despesas efetuadas com profissionais da área médica/odontológica visando à dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física, **após regularmente intimado pela autoridade fiscal a comprovar o efetivo pagamento destas.**

Este entendimento encontra-se alinhado com a base legal para dedução de despesas dessa natureza que consta da alínea "a" do inciso II do artigo 8º da Lei 9.250/95, regulamentada no artigo 80 do 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 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;*

(...) (grifou-se)

A legislação também preceitua que todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, ao crivo da autoridade lançadora, in verbis:

Art. 73. Todas as deduções *estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora* (Decreto-Lei n.º 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 n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 4º). (grifou-se)

Veja que a legislação estabeleceu a hipótese de a autoridade lançadora requerer documentos adicionais para a comprovação da efetiva realização dessas despesas, se assim entender necessário. Numa correta interpretação dos dispositivos legais, pode-se inferir a necessidade da especificação e comprovação não só dos serviços prestados, bem como do seu efetivo pagamento.

Esta linha interpretativa também encontra respaldo no disposto na Súmula n.º 180, deste Conselho Administrativo, in verbis:

***Súmula CARF n.º 180***

Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais.

Portanto, a apresentação de recibos como forma de comprovação das despesas médicas, a teor do que dispõe o art. 80, § 1º, III, do RIR/1999, *pode ser considerada suficiente, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame.*

Havendo qualquer dúvida quanto às deduções declaradas pelo contribuinte, a autoridade lançadora, tem não só o direito mas também o dever de exigir provas adicionais da efetividade da prestação dos serviços.

No que concerne ao ônus da prova, é regra geral no direito que 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. A legislação tributária estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

Nesse sentido destaque-se os ensinamentos do mestre Antônio da Silva Cabral, em Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, p. 298 (documento assinado digitalmente)

Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se frequentemente: “a quem alega alguma coisa, compete prova-la”. [...] Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, *enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte.*(g.n.)

A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para este a obrigação de comprovar e justificar as deduções e, não o fazendo, sofre as consequências legais, ou seja, o não cabimento dessas deduções, por falta de comprovação e justificação.

Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Por conseguinte, o ônus da prova das deduções é do contribuinte, pois foram por ele pleiteadas.

Se a prova da dedução incumbe a quem interessa e este não a faz na forma exigida, se sujeita a sua desconsideração. Foi exatamente isto que ocorreu nos autos.

Cabe esclarecer que os recibos, porquanto manifestações unilaterais, não se prestam à comprovação inequívoca da ocorrência dos fatos neles descritos, como pretende a recorrente.

Noutro giro, as declarações de pagamento contêm uma declaração de fato, o que faz com que ***tenham aptidão para provar a declaração, mas não o fato declarado***, conforme dicção do parágrafo único do art. 408 do CPC:

*“Art. 408. 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.”*

Esse dispositivo legal também esclarece que os recibos e as declarações de pagamento presumem-se verdadeiros somente em relação àqueles que participaram do ato.

O vigente Código Civil (CC - Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002) também disciplina o limite da presunção de veracidade dos documentos particulares e seus efeitos sobre terceiros:

*“Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.*

*Parágrafo único. Não tendo relação direta, porém, com as disposições principais ou com a legitimidade das partes, as declarações enunciativas não eximem os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las.*

(...)

*Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.* (grifos nossos)

Em síntese, como não há presunção de veracidade do recibo, perante o Fisco, a este documento atribui-se ordinário valor probatório.

Desta forma, entendemos que as despesas médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, e se limitam, sim, a serviços comprovadamente realizados quando objeto de indagação pela autoridade fiscal, a partir de dúvida razoável, bem como a pagamentos especificados e comprovados.

No presente caso, consideramos que não se afigura irregular, nem desarrazoada, a exigência, por parte da autoridade lançadora, da comprovação de pagamento das despesas

médicas/odontológicas e, dependendo da situação fática, demonstra-se necessária e imprescindível.

Repisamos que ***a motivação para as glosas com deduções nesta lide foi a falta de comprovação do efetivo pagamento de despesas realizadas com saúde***, conforme fundamentado pela autoridade fiscal (e-fls. 9).

Em seu recurso voluntário, a interessada não apresenta provas adicionais, limitando-se a reforçar o seu entendimento já esposado na peça inicial.

Após analisar todo o procedimento administrativo, ***entendemos que o mesmo foi devidamente fundamentado e que a declaração de posse de numerário em DIRPF, associada a recibos, não compravam o efetivo pagamento de despesas médicas***, ponto este que ousamos divergir do i. Relator de origem.

Como dito anteriormente, a recorrente limitou-se a argumentar que possuía disponibilidade financeira à época dos fatos geradores e a apresentar recibos para a comprovação de suas despesas médicas.

Portanto, entendemos que não merece reparos o entendimento esposado no acórdão recorrido que, neste caso concreto, entendeu que a comprovação da efetividade dos dispêndios médicos poderiam ter sido demonstrados por outros meios de prova, tais como, laudos, exames e receituários médicos.

Relativamente à questão de aceitação dos valores informados em espécie em DIRPF para fazer a comprovação dos pagamentos, também concordamos com a decisão anterior. No caso, o i. Relator *a quo*, não acatou esta alegação, de forma isolada, entendendo pela necessidade da comprovação de tal justificativa mediante a apresentação de extratos bancários que demonstrassem a movimentação de entradas e saídas do período de 2007/2008.

Assim, ***votamos pela manutenção integral da glosa sobre a respectiva dedução***, alinhando-nos à decisão tomada pela instância de piso.

#### ***Conclusão***

Considerando as especificidades desta autuação fiscal concluímos que a recorrente ***não logra êxito em comprovar a efetividade da prestação dos serviços médicos/odontológicos por ela declarados***.

Nestes termos, ***conheço*** do Recurso Voluntário e, no ***mérito***, ***NEGO PROVIMENTO***.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura