



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 17437.720120/2012-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-004.891 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 16 de dezembro de 2021
Recorrente CLAUDIO RAMOS OLLE
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008

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 parcial ao recurso para restabelecer a dedução com despesas médicas. 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 4ª Turma da DRJ/POA (10-45.243 – fls. 141-145), 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: 2008 DESPESAS MÉDICAS. EFETIVO DESEMBOLSO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual está sempre vinculada à comprovação prevista em lei e restringe-se aos pagamentos efetuados pelos contribuintes, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, podendo ser exigida a demonstração do efetivo desembolso e prestação dos serviços.

DEDUÇÕES. COMPROVAÇÃO. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

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

Através da Notificação de Lançamento está sendo exigido do contribuinte o imposto suplementar no valor de R\$8.824,75 relativos ao exercício de 2008 em decorrência da apuração de dedução indevida de despesas médicas. A descrição dos fatos e a legislação infringida constam da referida Notificação.

Na impugnação o contribuinte alega, em síntese, que:

- não pode ser prejudicado pelo mau preenchimento dos recibos dos serviços prestados com o seu próprio tratamento, devendo ser cobrado dos profissionais que os emitiram;
- quando do pagamento da prestação do serviço são emitidos os recibos como prova dos pagamentos, “faz-se com a boa fé acreditando no devido documento”;
- os recibos emitidos pela fisioterapeuta Ana Paula Collares possuem numeração cronológica e descrição completa dos serviços;
- os recibos emitidos pelo psicólogo Abib de Freitas possuem descrição dos meses de atendimento, comprovando a ordem de atendimento e o mesmo ocorrendo com a psicóloga Carmen Nuria Moreira Silveira;
- salienta que houve comprovação dos valores sacados conforme recibos médicos apresentados. Pede a improcedência do lançamento.

Com relação à dedução de despesas médicas, o art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, estabelece:

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

(...)II - das deduções relativas:

a) aos 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;

[...]§ 2º O disposto na alínea "a" do inciso II:

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 entidade 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 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 art. 73 e seu § 1º, do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda) dispõe:

“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, § 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).”

Assim, art. 73 do RIR permite à autoridade fiscal exigir outros documentos, além do recibo propriamente dito, para comprovar a efetividade dos serviços prestados e o seu respectivo pagamento.

Consta da Folha de continuação da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal:

“A fiscalização procedeu à glosa das seguintes despesas médicas, por falta de previsão legal para dedução:

ABPB FREITAS DE FREITAS CPF 932.915.020-49 – R\$ 9.990,00 ANA PAULA DE COLLARES CPF 950.775.700-78 – R\$ 12.100,00 CARMEN NURIA MOREIRA SILVEIRA CPF 741.763.907-00 – R\$ 10.000,00 Os recibos apresentados não apresentam o endereço do recebedor do pagamento, conforme preceitua o inciso III do § 2º do artigo 8º da Lei nº 9.250, emissão, podendo ser emitidos a qualquer tempo e em qualquer quantidade sem meses, enquanto que os pagamentos seriam mensais, ou seja, um recibo estaria consolidando mais de um pagamento. Ou seja, foram emitidos em datas diferentes dos pagamentos. No caso dos recibos do psicólogo ABIB FREITAS DE FREITAS, os recibos não apresentam data de emissão.

Regularmente intimado através do Termo de Intimação nº 05/006/2012 a comprovar o efetivo pagamento, o contribuinte CLAUDIO RAMOS OLLE não comprovou cabalmente a efetividade dos pagamentos realizados, conforme preceitua o artigo o artigo 73 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. De acordo com a documentação apresentada pelo contribuinte, não ocorreu correspondência entre as datas dos saques com as datas dos pagamentos das despesas médicas realizadas, mesmo porque há recibos, no caso do psicólogo ABIB FREITAS DE FREITAS que não apresentam data de emissão, e também no caso da psicóloga CARMEN NURIA MOREIRA SILVEIRA os recibos se encontram consolidados, englobando vários meses dificultando a constatação da data da efetiva prestação do serviço.

Conforme Termo de Intimação Fiscal nº 05/006/2012 (fl.58) o contribuinte foi intimado a comprovar os efetivos pagamentos efetuados aos profissionais; Abib Freitas de Freitas (psicólogo de Leda Abrão Ollé) no montante de R\$ 9.900,00 de Ana Paula Collares (fisioterapeuta) no total de R\$ 12.100,00 e Carmen Nuria Moreira S. Oliveira (psicóloga) no valor de R\$10.000,00. O impugnante apresentou os esclarecimento em fls. 61/74 procurando vincular os saques e os valores constantes dos recibos, comprovantes de pagamento de pró-labore do Centro Integrado de Pediatria Ltda. (fls. 75/98) e os extratos bancários do Banrisul (fls. 101/115) Contudo, a fiscalização ao exame da referida documentação e, especificamente, dos extratos bancários (fls. 101/115) não logrou êxito na vinculação dos saques como os recibos emitidos pelos profissionais, conforme explicitado acima na descrição dos fatos.

Na impugnação o interessado não traz ao processo qualquer outro elemento de prova que elidisse o lançamento.

Exige-se nos casos despesas de valores expressivos e continuadas a comprovação da prestação dos serviços e, principalmente, a efetiva realização dos pagamentos correspondentes. Para a comprovação da efetividade dos pagamentos sugere-se: cópias

de cheques fornecidas pela instituição bancária, comprovantes de depósitos na conta do prestador dos serviços, comprovantes de transferências eletrônicas de fundos, transferências interbancárias, comprovantes de transmissão de ordens de pagamentos, e, no caso de pagamentos efetuados em dinheiro, extratos bancários que demonstrem a realização de saques em datas e valores coincidentes ou aproximados aos pagamentos em questão, podendo também o interessado apresentar outros que julgar convenientes, desde que surtam os devidos efeitos legais.

Ressalte-se que inexistente obrigação legal de que o contribuinte efetue os pagamentos com cheque cruzado e nominal, mas deve ter em conta que, caso tenha intenção de beneficiar-se de dedução de despesa médica, a questão passa a envolver não apenas ele e o profissional de saúde, mas também o Fisco. Nesse sentido, deve acautelar-se, mantendo sob sua guarda os elementos de prova da efetividade do serviço e do pagamento, pois ao contribuinte incumbe o ônus da prova da regularidade da dedução pleiteada.

Tem sido entendimento reiterado das autoridades julgadoras no âmbito administrativo que, para gozar de deduções com despesas médicas, não basta a apresentação de um mero recibo. Havendo questionamento da autoridade fiscal, torna-se necessária a comprovação da efetiva prestação do serviço e do pagamento correspondente realizado.

Acerca do assunto aqui examinado, existe o respaldo de diversos Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais podendo ser mencionados alguns, a título de ilustração:

IRPF - DEDUÇÃO - DESPESAS MÉDICAS - Nos termos do art. 8º, § 2º, inc. III da Lei nº 9.250/95, somente podem ser deduzidas as despesas médicas comprovadas por meio de recibo que preencha os requisitos da lei (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). Quando o documento apresentado pelo contribuinte não preenche tais requisitos e também não é feita a comprovação do pagamento por qualquer outro meio de prova, deve prevalecer a glosa da referida despesa. (Ac. 106-16.880, de 2008).

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. (Acórdão 104-22.781, de 2007).

DESPESAS MÉDICAS - GLOSA - Tendo a autoridade fiscal efetuado a glosa de despesas médicas por não comprovação dos gastos, não há justificativa para seu restabelecimento sem confirmação do efetivo desembolso e da prestação do serviço. (Acórdão 102-48.922, de 2008).

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 104-23.311, de 2008).

IRPF - GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS - À luz do artigo 29 do Decreto 70.235 de 1972, na apreciação de provas a autoridade julgadora tem a prerrogativa de formar livremente sua convicção. Correta a glosa de valores deduzidos a título de despesas odontológicas, com cirurgia plástica e com psicóloga, cuja efetividade dos serviços e o pagamento não foram comprovados. (Ac. 102-48.510, de 2007).

IRPF - DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. As deduções de valores pagos a título de despesas médicas da base de cálculo do IRPF ficam sujeitas à comprovação dos seus efetivos pagamentos e da identificação dos beneficiários dos tratamentos. Quando a divergência ou equívoco fica documentalmente esclarecido, sem restar dúvidas que os mesmos foram prestados ao titular, há de ser restabelecida a

exclusão da base de cálculo do imposto". Ac 2102-002.103, 19 de junho de 2012, 1ª Câmara da Segunda Turma Ordinária.

Portanto, deve ser mantida a glosa da dedução no total de R\$32.090,00 por falta da comprovação do efetivo pagamento das despesas R\$9.900,00 (psicólogo), R\$ R\$10.000,00 (psicóloga) e R\$ R\$12.100,00 (fisioterapeuta).

Diante do exposto e de tudo que do processo consta, voto pela improcedência da impugnação, mantendo o crédito tributário exigido

Ciente do acórdão da DRJ em 07/08/2013, o sujeito passivo, em 03/09/2013, apresentou recurso voluntário.

Em síntese, o recorrente alega que as despesas médicas estão comprovadas nos autos.

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

É o relatório.

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 coligida no acórdão-recorrido, o recurso voluntário merece parcial 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, 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 indicio de falsidade ou outros fatos capazes de macular a idoneidade de aludidos documentos declinados e justificados pela fiscalização, é capaz de comprovar a efetividade e os pagamentos dos serviços médicos realizados, para efeito de dedução do imposto de renda pessoa física. Recurso especial negado **Numero da decisão:**9202-000.814 **Numero do processo:**10850.000104/2008-22 **Turma:**Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção **Câmara:**Segunda Câmara **Seção:**Segunda Seção de Julgamento **Data da sessão:**Thu Oct 05 00:00:00 UTC 2017 **Data da publicação:**Wed Oct 25 00:00:00 UTC 2017 **Ementa:**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2002 IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS. IDONEIDADE DE RECIBOS CORROBORADOS POR LAUDOS, FICHAS E EXAMES MÉDICOS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FISCALIZAÇÃO. A apresentação de recibos médicos, corroborados por Laudos, fichas e Exames Médicos, sem que haja qualquer indicio de falsidade ou outros fatos capazes de macular a idoneidade de aludidos documentos declinados e justificados pela fiscalização, é capaz de comprovar a efetividade e os pagamentos dos serviços médicos realizados, para efeito de dedução do imposto de renda pessoa física Recurso Voluntário Provido **Numero da decisão:**2202-004.319 **Numero do processo:**10980.720179/2009-29 **Turma:**Segunda Turma Especial da Segunda Seção **Seção:**Segunda Seção de Julgamento **Data da sessão:**Thu May 12 00:00:00 UTC 2011 **Data da publicação:**Fri May 13 00:00:00 UTC 2011 **Ementa:**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF Exercício: 2006 DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. Na apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física são dedutíveis as despesas com médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, efetuadas pelo contribuinte, relativas ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, quando comprovadas com documentação hábil e idônea. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. Em princípio, os recibos que, emitidos por profissionais habilitados, atendem os requisitos legais são hábeis e idôneos para fins de comprovar a dedução de despesas médicas, são eles que comprovam o pagamento. Não obstante, em havendo indícios que desabonem a presunção de idoneidade desses documentos, a autoridade fiscal tem o poder-dever de exigir outras formas de comprovação a fim de comprovar por provas ou mesmo por conjunto de indícios veementes que afastem a regra geral de aptidão dos recibos para fins de dedução. Na falta dessas provas ou indícios veementes os recibos permanecem como documentos hábeis e idôneos. Todavia, não são hábeis a justificar a dedução documentos que não contenham os requisitos intrínsecos a qualquer recibo, entre os quais identificar quem pagou, quem recebeu, o quanto foi pago e em que data, e os requisitos legais. Recurso provido em parte.

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

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

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

Numero da decisão:2001-000.204

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, as deduções foram rejeitadas com base nos seguintes fundamentos:

- a) Ausência do endereço do recebedor;
- b) Ausência de sequência numérica;
- c) Existência tanto de recibos consolidados quanto de recibos mensais para registrar os pagamentos, circunstância que dificultaria a vinculação do recebimento à prestação dos serviços;
- d) Impossibilidade de correlacionar (“conciliar”) as despesas aos saques efetuados pelo contribuinte;
- e) Ausência de data de emissão, para os documentos elaborados por

Nesse sentido, lê-se à fls. 28, *verbatim*:

A Fiscalização procedeu à glosa das seguintes despesas médicas, por falta de previsão legal para dedução: 1. ABIB FREITAS DE FREITAS CPF 932.915.020-49 - R\$ 9.990,00 2. ANA PAULA DE COLLARES CPF 950.775.700-78 - R\$ 12.100,00 3. CARMEN NURIA MOREIRA SILVEIRA CPF 741.763.907-00 R\$ 10.000,00 Os recibos apresentados não apresentam o endereço do recebedor do pagamento, conforme preceitua o inciso III do § 2º do artigo 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995; além do que, não possuem uma sequência numérica de emissão, podendo ser emitidos a qualquer tempo e em qualquer quantidade sem nenhum controle. Também há recibos que se referem a períodos de vários meses, enquanto que os pagamentos seriam mensais, ou seja, um recibo estaria consolidando mais de um pagamento. Ou seja, foram emitidos em datas diferentes dos pagamentos. No caso dos recibos do psicólogo ABIB FREITAS DE FREITAS, os recibos não apresentam data de emissão. Regularmente intimado através do Termo de Intimação nº 05/006/2012 a comprovar o efetivo pagamento, o contribuinte CLAUDIO RAMOS OLLE não comprovou cabalmente a efetividade dos pagamentos realizados, conforme preceitua o artigo 73 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. De acordo com a documentação apresentada pelo contribuinte, não ocorreu correspondência entre as datas dos saques com as datas dos pagamentos das despesas médicas realizadas, mesmo porque há recibos, no caso do psicólogo ABIB FREITAS DE FREITAS que não apresentam data de emissão, e também no caso da psicóloga CARMEN NURIA MOREIRA SILVEIRA os recibos se encontram consolidados, englobando vários meses dificultando a constatação da data da efetiva prestação do serviço.

A ausência de indicação de endereço e de número sequencial, bem como a circunstância de alguns documentos registrarem os pagamentos de modo consolidado são insuficientes para justificar a glosa, na medida em que os respectivos vícios podem ser superados por simples consulta aos bancos de dados disponíveis à autoridade fiscal (endereço), bem como não são previstos pela legislação de regência como hipóteses para rejeição (ausência de número sequencial e eventual consolidação de períodos).

Como os vícios apontados são insuficientes para rejeição da força probante dos recibos, competia à autoridade fiscal indicar outro elemento, ainda que indiciário, capaz de sugerir que o sujeito passivo não possuiria capacidade econômica, nem numerário em moeda à disposição, para realizar os pagamentos.

Por outro lado, em relação à ausência de correlação entre os saques e o respectivo pagamento dos valores, a situação é mais complexa.

Apontou o acórdão-recorrido, *verbis*:

Conforme Termo de Intimação Fiscal nº 05/006/2012 (fl.58) o contribuinte foi intimado a comprovar os efetivos pagamentos efetuados aos profissionais; Abib Freitas de Freitas (psicólogo de Leda Abrão Ollé) no montante de R\$ 9.900,00 de Ana Paula Collares (fisioterapeuta) no total de R\$ 12.100,00 e Carmen Nuria Moreira S. Oliveira (psicóloga) no valor de R\$10.000,00. O impugnante apresentou os esclarecimento em fls. 61/74 procurando vincular os saques e os valores constantes dos recibos, comprovantes de pagamento de pró-labore do Centro Integrado de Pediatria Ltda. (fls. 75/98) e os extratos bancários do Banrisul (fls. 101/115) Contudo, a fiscalização ao exame da referida documentação e, especificamente, dos extratos bancários (fls. 101/115) não logrou êxito na vinculação dos saques como os recibos emitidos pelos profissionais, conforme explicitado acima na descrição dos fatos.

Na impugnação o interessado não traz ao processo qualquer outro elemento de prova que elidisse o lançamento.

Exige-se nos casos despesas de valores expressivos e continuadas a comprovação da prestação dos serviços e, principalmente, a efetiva realização dos pagamentos correspondentes. Para a comprovação da efetividade dos pagamentos sugere-se: cópias de cheques fornecidas pela instituição bancária, comprovantes de depósitos na conta do prestador dos serviços, comprovantes de transferências eletrônicas de fundos, transferências interbancárias, comprovantes de transmissão de ordens de pagamentos, e, no caso de pagamentos efetuados em dinheiro, extratos bancários que demonstrem a realização de saques em datas e valores coincidentes ou aproximados aos pagamentos em questão, podendo também o interessado apresentar outros que julgar convenientes, desde que surtam os devidos efeitos legais.

Inicialmente, como a motivação do lançamento não adota expressamente o vulto das despesas para exigir a complementação do acervo probatório, o acórdão-recorrido não poderia inovar o critério decisório.

De fato, noutras oportunidades notamos que as autoridades fiscais indicam expressamente a incapacidade econômica para fazer frente às despesas ou o vulto dessas em comparação com os ingressos declarados, de modo a justificar plenamente o afastamento da validade dos recibos. Mas esse exame está ausente da constituição do crédito tributário.

Por outro lado, exigir-se exata correspondência entre as quantias de eventuais saques e dos pagamentos não é o único meio de conciliar as obrigações do sujeito passivo. O critério determinante da conciliação é a existência ou não de numerário em moeda disponível para realização da despesa. Sem que a glosa das despesas esteja amparada por esse tipo de motivação, ou seja, da incapacidade econômica ou da inexistência de numerário em moeda disponível, o lançamento violará os arts. 142, par. ún. e 149 do CTN, 59, II do Decreto 70.235/1972 e 50 da Lei 9.784/1999.

Por fim, a ausência de data de emissão registrada nos recibos emitidos por ABIB FREITAS DE FREITAS torna impossível aferir o período em que as despesas foram realizadas e, portanto, torna a documentação inidônea para amparar o pleito à dedução.

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para restabelecer a dedução com despesas médicas pleiteada, com a exclusão dos pagamentos efetuados à

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 parcial do recurso voluntário.

O cerne de nossa discordância é quanto ao entendimento acerca da comprovação efetiva da prestação dos serviços médicos e fisioterápicos.

Trata-se de notificação de lançamento no qual a autoridade lançadora glosou integralmente as deduções com despesas médicas, no valor total de R\$ 32.090,00.

No caso, o interessado, inconformado com o lançamento, apresentou **recibos** (e-fls. 4/18 e 44/56); **contracheques** (e-fls. 75/98) **extratos bancários** (e-fls. 99/115); e **cheques** (e-fls. 129/130), emitidos em seu benefício, a fim de comprovar a regularidade de suas deduções.

Cumpre, ainda, informar que a argumentação de defesa recursal (e-fls. 150) do sujeito passivo centra-se no seguinte:

Buscando solucionar o problema apresentou todos os recibos com suas devidas assinaturas e ordem cronológica dos meses do ano, sendo de janeiro a dezembro.

Salienta-se ainda que já houve comprovação das inscrições nos devidos conselhos de todos os profissionais, comprovando assim a idoneidade dos atos.

Adicionamos ainda como forma de Demonstração dos atos de cada profissional indicado comprovando documentalmente todos os atendimentos prestados. Clareando assim a licitude dos atos e a comprovação dos documentos, sendo hábeis para a dedução de Imposto de Renda.

Procurando demonstrar que tenho receitas para pagar as devidas prestações de serviços ora em pauta, fizemos um levantamento dos valores que faço retiradas bancárias, mas saliento que tenho ainda valores que recebo em moeda corrente. E que não há obrigatoriedade legal de toda a minha renda passar por urna instituição financeira, o que seria um absurdo e um ato ilícito por parte deste Ministério.

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. 25/30) e na continuação da 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 da seguinte forma:

A Fiscalização procedeu à glosa das seguintes despesas médicas, por falta de previsão legal para dedução:

1. ABIB FREITAS DE FREITAS CPF 932.915.020-49 - R\$ 9.990,00
2. ANA PAULA DE COLLARES CPF 950.775.700-78 - R\$ 12.100,00
3. CARMEN NURIA MOREIRA SILVEIRA CPF 741.763.907-00 R\$ 10.000,00

Os recibos apresentados não apresentam o endereço do recebedor do pagamento, conforme preceitua o inciso III do § 2º do artigo 8º da Lei nº 9.250, de 26

de dezembro de 1995; além do que, não possuem uma sequência numérica de emissão, podendo ser emitidos a qualquer tempo e em qualquer quantidade sem nenhum controle. Também há recibos que se referem a períodos de vários meses, enquanto que os pagamentos seriam mensais, ou seja, um recibo estaria consolidando mais de um pagamento. Ou seja, foram emitidos em datas diferentes dos pagamentos. No caso dos recibos do psicólogo ABIB FREITAS DE FREITAS, os recibos não apresentam data de emissão.

Regularmente intimado através do Termo de Intimação nº 05/006/2012 a comprovar o efetivo pagamento, o contribuinte CLAUDIO RAMOS OLLE não comprovou cabalmente a efetividade dos pagamentos realizados, conforme preceitua o artigo 73 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. De acordo com a documentação apresentada pelo contribuinte, não ocorreu correspondência entre as datas dos saques com as datas dos pagamentos das despesas médicas realizadas, mesmo porque há recibos, no caso do psicólogo ABIB FREITAS DE FREITAS que não apresentam data de emissão, e também no caso da psicóloga CARMEN NURIA MOREIRA SILVEIRA os recibos se encontram consolidados, englobando vários meses dificultando a constatação da data da efetiva prestação do serviço.

Já o Acórdão recorrido (e-fls. 144) entendeu que os recibos e declarações apresentados foram insuficientes para fazer a prova do efetivo pagamento, conforme vê-se de sua transcrição parcial:

Conforme Termo de Intimação Fiscal nº 05/006/2012 (fl.58) o contribuinte foi intimado a comprovar os efetivos pagamentos efetuados aos profissionais; Abib Freitas de Freitas (psicólogo de Leda Abrão Ollé) no montante de R\$ 9.900,00 de Ana Paula Collares (fisioterapeuta) no total de R\$ 12.100,00 e Carmen Nuria Moreira S. Oliveira (psicóloga) no valor de R\$10.000,00. O impugnante apresentou os esclarecimento em fls. 61/74 procurando vincular os saques e os valores constantes dos recibos, comprovantes de pagamento de pró-labore do Centro Integrado de Pediatria Ltda. (fls. 75/98) e os extratos bancários do Banrisul (fls. 101/115) Contudo, a fiscalização ao exame da referida documentação e, especificamente, dos extratos bancários (fls. 101/115) não logrou êxito na vinculação dos saques como os recibos emitidos pelos profissionais, conforme explicitado acima na descrição dos fatos.

Na impugnação o interessado não traz ao processo qualquer outro elemento de prova que elidisse o lançamento.

Exige-se nos casos despesas de valores expressivos e continuadas a comprovação da prestação dos serviços e, principalmente, a efetiva realização dos pagamentos correspondentes. Para a comprovação da efetividade dos pagamentos sugere-se: cópias de cheques fornecidas pela instituição bancária, comprovantes de depósitos na conta do prestador dos serviços, comprovantes de transferências eletrônicas de fundos, transferências interbancárias, comprovantes de transmissão de ordens de pagamentos, e, no caso de pagamentos efetuados em dinheiro, extratos bancários que demonstrem a realização de saques em datas e valores coincidentes ou aproximados aos pagamentos em questão, podendo também o interessado apresentar outros que julgar convenientes, desde que surtam os devidos efeitos legais.

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 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;*

(...) (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 nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

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

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 nº 180, deste Conselho Administrativo, in verbis:

Súmula CARF nº 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 que, 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. 28).

Após analisar todo o procedimento administrativo, verifica-se que a autoridade fiscal intimou o interessado para comprovar o efetivo pagamento das despesas médicas, após identificar vícios e/ou inconsistências nos recibos apresentados.

Após a intimação, o interessado apresentou extratos bancários e cheques recebidos a fim de demonstrar o efetivo pagamento e, portanto, a regularidade de suas deduções.

Em contrapartida a autoridade fiscal não acatou a documentação apresentada em virtude de a mesma **não apresentar correspondência entre as datas de saques e datas dos pagamentos das despesas médicas constantes nos recibos apresentados.**

Desta forma, **entendemos que o procedimento fiscal foi devidamente fundamentado e ainda, que as provas apresentadas foram insuficientes para a comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas em questão**, ponto este que ousamos divergir do i. Relator de origem.

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

Conclusão

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

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

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura

