



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19647.001463/2008-87
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-004.874 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 16 de dezembro de 2021
Recorrente ELIANE CARMEN CARNEIRO GOMES
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2004

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 11-37.921 1ª Turma da DRJ/REC – fls. 51-60), que julgou improcedente impugnação e manteve a constituição de crédito tributário decorrente da rejeição (“glosa”) de deduções pleiteadas a título de despesas médicas.

Referido acórdão foi assim ementado:

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

Exercício: 2004 DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DESPESAS MÉDICAS.

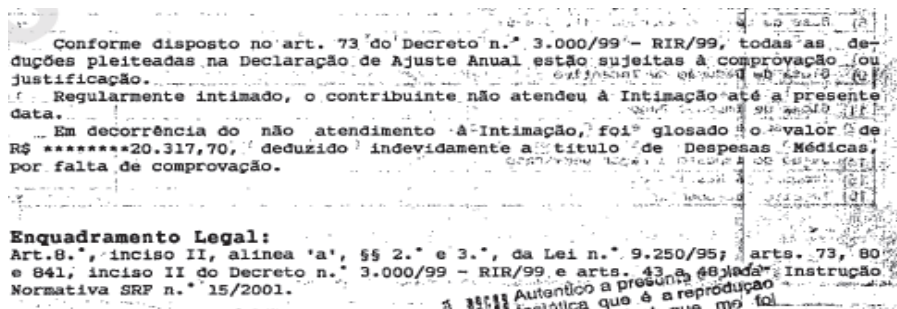
Será mantida a glosa de despesas médicas, quando não apresentados comprovantes da efetividade dos pagamentos e prestação de serviços. Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo ou declaração unilateral, sem a efetiva comprovação da prestação dos serviços e do pagamento correlato. Cabe ao contribuinte, mediante apresentação de meios probatórios consistentes, comprovar a efetividade da despesa médica para afastar a glosa.

Somente são dedutíveis, para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física, as despesas médicas realizadas com o contribuinte ou com os dependentes relacionados na declaração de ajuste anual, que forem comprovadas mediante documentação hábil e idônea, nos termos da legislação que rege a matéria.

MEIOS DE PROVA. A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador na apreciação das provas.

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

Contra o contribuinte acima identificado foi emitida a Notificação de Lançamento, do IRPF/2004, em decorrência da dedução indevida das despesas médicas conforme consta da descrição dos fatos e enquadramento legal.



2. Em razão dos fatos acima mencionados foi apurado IRPF/Suplementar 2004, no valor de R\$ 5.587,37, multa de ofício e juros de mora, total do crédito tributário apurado R\$ 12.804,56, atualizado até 31/10/2008.

3. Não concordando com o lançamento o contribuinte apresentou impugnação, recebida e aceita pela autoridade preparadora, alegando em síntese que:

A Secretária da Receita Federal alegou que a contribuinte não atendeu à Intimação para apresentar a documentação comprobatória das despesas médicas e, assim, procedeu à glosa de todo o valor relativo a tais despesas.

II – O DIREITO

A contribuinte, apesar de prosecta, demandou o CAC em diversas oportunidades para apresentação da documentação exigida, porém todas as tentativas foram de balde pelo fato do serviço de atendimento ao contribuinte não comportar o volume de pessoas que diuturnamente o procuram. Os motivos das frustrações nas tentativas foram: 1) ao chegar às oito horas, não havia mais disponibilidade de senha para o atendimento; 2) em outro dia o serviço não estava disponível porque os fiscais estavam em treinamento; 3) ao chegar às 7:00h para o atendimento que começa às 8:00h (7:30h - distribuição de senhas) a fila já contava com mais de 100 pessoas (dando volta ao quarteirão); 4) ao chegar às 6:00h ficou bem localizada na fila (em 8º lugar), porém, em pé e sujeita às intempéries e aos dejetos dos columbêdeos que habitam as marquises daquele prédio, no que foi surpreendida por chuva torrencial que motivou, mais uma vez, o cancelamento da tentativa.

Em vista do exposto, não foi possível o cumprimento da exigência dessa instituição sem que houvesse agressão aos mais básicos direitos constitucionais do

cidadão, pois o tratamento dispensado atentava contra a dignidade da pessoa humana.

Agora, onde é exequível a entrega da documentação no protocolo da RF, sem fila e com pouca burocracia, a contribuinte, feliz e satisfeita por cumprir suas obrigações fiscais, vem aduzir os seguintes documentos:

1. Cópia dos recibos das despesas médicas elencadas na Declaração IRPF2004.
2. Cópia do Termo de Intimação Fiscal nº 2004/604275129741054.
3. Cópia da Notificação de Lançamento nº 2004/604400036723066.

III - A CONCLUSÃO

À vista de todo exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a impugnante seja acolhida a presente impugnação para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

4. Às fls 24/25, consta o Despacho Decisório efetuado pela autoridade lançadora, com base na legislação vigente que conclui pela manutenção em parte do lançamento nos seguintes termos:

Em suma, deve ser mantida a glosa das despesas médicas no valor de R\$ 20.000,00 e restabelecidas as despesas médicas no valor total de R\$ 317,70.

Efetuadas tais considerações, deverá a Notificação de Lançamento de nº 2004/604400036723066 ser revista de ofício, com a modificação nas informações da DIRPF/2004 de ND 04/27.512.974, nos moldes que se seguem:

DEMONSTRATIVO DE CÁLCULOS DOS VALORES APURADOS APÓS A REVISÃO:

(1) RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS DECLARADOS TITULAR	74.847,06
DEDUÇÕES:	
Despesas Médicas	317,70
(2) TOTAL DEDUÇÕES	317,70
(3) Base de Cálculo Apurada (1)-(2)	74.529,36
(4) Imposto Devido [(3) x 27,5% - 5.076,90]	15.418,67
(5) Imposto Retido na Fonte	7.982,30
(6) IMPOSTO A PAGAR (4)-(5)	7.436,47
(7) IMPOSTO A PAGAR DECLARADO	1.976,47
(8) IMPOSTO SUPLENTEAR (6)-(7)	5.500,00
(9) Multa de ofício (passível de redução) [(8) x 75%]	4.125,00

DECISÃO:

Conforme acima demonstrado e considerando as demais informações e documentos constantes deste processo, **MANTEVE PARCIALMENTE** a exigência contida na Notificação de Lançamento de nº 2004/604400036723066, acrescendo na alíquota do Imposto Suplementar (código 2904) de R\$ 5.587,37 para R\$ 8.500,00, a ser acrescido da multa de ofício (75%) e ainda dos juros de mora conforme seja a legislação aplicável.

Ao SECAT/DRE-REC, para identificar a interessada, ressaltando-lhe o direito de, no prazo de 30 (trinta) dias a partir da ciência deste, apresentar manifestação de inconformidade junto à Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Recibo e demais providências a seu cargo, conforme previsto na NE Conjunta Cofis/Codac nº 03/2010.

5. Devidamente cientificada a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade para alegar que apesar de ter apresentado os documentos solicitados na intimação, não concorda com a conclusão, transcrevendo inúmeros julgados do Conselho de Contribuinte, atualmente Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e argumentando em sínteses que:

Registre-se que, em realidade, absolutamente nada realmente comprova o efetivo pagamento, pois mesmo cheque nominal/ordem de pagamento/transfêrencia eletrônica, saídos da conta do pagador e adentrados na conta do recebedor, podem ter tido seus valores devolvidos "por fora". Assim, sem sentido, exigir-se comprovação de efetivo pagamento.

Na mesma linha de raciocínio, a comprovação dos serviços é algo que não se deve conceber passível de inversão, no sentido de ônus de prova, pela dificuldade que se há de se provar a existência de um fato imaterial, como a realização efetiva de uma consulta médica. É o que se infere do julgado abaixo transcrito:

"(...) Ao Fisco, em princípio, cabe fundamentar a pretensão tributária, ou seja, dizer o porquê do seu convencimento quando afirma que uma despesa dedutível, é desnecessária, anormal. Tão somente alegar que a prestação de um serviço não foi comprovada, carece, no mínimo, de consistência. Até porque o serviço é bem imaterial, sendo, em essência, insuscetível de comprovação." (Acórdão n. 107-0.445, 7a, C, 1o CC, DOU 1, de 02/01/97, pág. 25)

Portanto, o procedimento adotado pelo Fisco, *in casu*, deve ser analisado de modo bastante criterioso, pois dar guarida à atuação ora questionada é permitir a exigência administrativa de mais do que a Lei, em abstrato, estipula.

Se a Lei estipula documentação com o intuito de permitir um benefício qualquer, não pode a atuação administrativa ir além, notadamente se a própria administração é capaz, por seus meios, de invalidar a prova pré-constituída segundo a norma, por intermédio de informações das quais ela facilmente pode se valer, como por exemplo, o cruzamento de dados relativos ao contribuinte pagador (tomador) e o prestador de serviços médicos.

Aliás, sobre o ônus da prova, cabe verificar a clareza com que o Decreto n.º 3.000/99, dispõe sobre o tema:

"Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9.º, § 1.º).

Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9.º, § 2.º)."

Assim, encontram-se refutadas as alegações gerais de que a comprovação das despesas deveria ser realizada por outros meios que não os Recibos e provas já apresentadas pela Contribuinte.

Resta evidenciada, pois, a ilegitimidade da glosa dos valores referentes às despesas médicas com os profissionais Roberto Luciano da Cruz Lima e Humberto Gomes Vidal e a cobrança de IRPF suplementar, multa de ofício e juros de mora.

III – DOS REQUERIMENTOS

Diante do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, requer seja acolhida a presente Manifestação de Inconformidade para reformar a Informação Fiscal/Decisão, no sentido de cancelar o débito fiscal reclamado, tendo em vista ser plenamente cabível a dedução das despesas médicas elencadas na Declaração IRPF/2004.

A impugnação é dotada dos pressupostos legais de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235, de 06/03/1972, portanto dela conheço e passo a apreciá-la juntamente com as demais peças processuais à luz da legislação vigente.

7. Inicialmente cabe ressaltar que todas as deduções da base de cálculo do imposto de renda estão sujeitas à comprovação, a juízo da autoridade lançadora, consoante determinado no art.73 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 29 de março de 1999, RIR/99, a seguir transcrito, *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).

§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 n.º 5.844, de 1943, art. 11, §5º).

8. A norma acima deve ser entendida como uma possibilidade dada à autoridade lançadora de exigir comprovantes complementares àqueles descritos no art. 8º da Lei 9.250, de 26 de dezembro de 1995, nos casos em que a fiscalização identifica elementos, presentes nos próprios recibos ou até mesmo nas especificações da despesa em si ou em qualquer outro elemento importante apurado na ação fiscal, que os tornam insuficientes para a comprovação das despesas deduzidas.

9. Assim, a prova definitiva e incontestável da despesa médica, nesses casos, é feita com a apresentação de documentos que comprovem a transferência de numerário (o pagamento) e de documentos que comprovem a realização do serviço (laudos). A existência de recibos, por si só, nesses casos, não tem este condão. O recibo é apenas uma prova simples que pode ser contestada por diversos elementos coletados no decorrer da ação fiscal.

10. Em se tratando da dedução a título de despesa médica do titular, glosada na autuação, o Decreto n.º 3.000/1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), em seu art. 80, assim dispõe:

Art.80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a"). §1º O disposto neste artigo (Lei n.º 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.

...

Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943 Art II Poderão ser deduzidas, em cada cédula, as despesas referidas neste capítulo, necessárias à percepção dos rendimentos.

§ 1º As deduções permitidas serão as que corresponderem a despesas efetivamente pagas.

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

§ 4º Se forem pedidas deduções exageradas em relação ao rendimento bruto declarado, ou se tais deduções não forem cabíveis, de acordo com o disposto neste capítulo, poderão ser glosadas sem audiência de contribuinte.

11 O art.8º, inciso II, alínea "b" da Lei 9.250/1995, por sua vez, dispõe que:

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

próteses ortopédicas e dentárias 12. Ante ao exposto, passo a analisar os documentos acostados aos autos para comprovação das despesas médicas:

12.1 O recibo emitido pelo profissional Humberto Gomes Vidal datado de 17/12/2003, nos seguintes termos:

12.2 Quanto ao recibo emitido por Roberto Luciano da Cruz Lima, datado de 20 de fevereiro de 2003, nos seguintes termos:

12.3 Verifica-se dos termos dos recibos acima transcritos, refere-se a “tratamento odontológico”, não qualquer especificação dos serviços realizados, tendo em vista que o valor total de R\$ 20.000,00, no ano-calendário de 2003, bastante significativo. Ademais, não foi juntado aos autos, meios de prova, tais como: radiografias, fichas dentárias.

13. Salientamos que a legislação tributária não dá aos recibos, ainda que venham revestidos de todas as formalidades, valor probante absoluto, não havendo dúvidas de que a efetividade do pagamento a título de despesa médica não se comprova com a mera exibição de recibos, mormente quando os recibos referem-se a serviços prestados de valores que somados se mostram bastante expressivos 14. Somente são admissíveis, *em tese*, como dedutíveis, as despesas médicas que se apresentarem com a devida comprovação, através de documentos hábeis e idôneos, e que correspondam a serviços efetivamente recebidos e pagos aos prestadores. O simples lançamento na declaração de rendimentos pode ser contestado pela autoridade fiscal.

15 O artigo 73 do RIR 1999 estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, sendo que se desloca para ele o ônus probatório. A inversão legal do ônus da prova do fisco para o contribuinte transfere para o interessado o ônus de comprovação e justificação das deduções e, não o fazendo, deve assumir as conseqüências legais, ou seja, o lançamento de ofício decorrente do não cabimento das deduções por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar implica em trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado.

16. O contribuinte deve ter em conta que o pagamento de despesa médica não envolve apenas ele e o profissional de saúde (*prestador de serviços*), mas também o Fisco - caso haja intenção de se beneficiar da dedução na declaração de rendimentos. Por isso, este deve se acautelar na guarda de outros elementos de prova da efetividade do pagamento e do serviço.

17. Neste sentido, a emissão de diversos acórdãos do Conselho de Contribuintes, atualmente Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, reforçam o entendimento desta turma de julgamento:

“IRPF - DEDUÇÃO COM DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo ou declaração unilateral, sem a efetiva comprovação da prestação dos serviços e do pagamento correlato. Essas condições devem ser comprovadas por outros meios de prova, tais como: radiografias, receitas médicas, exames laboratoriais, notas fiscais de aquisição de remédios e outras. Simples declarações unilaterais não têm o condão de suprir as provas mencionadas (Acórdão 102-46489 de 16/09/2004)

IRPF - IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS - A comprovação de despesas médicas e outras ligadas à saúde, com vistas à apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, é feita mediante documentação em que esteja especificada a prestação do serviço, o nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas além da qualificação profissional do beneficiário dos pagamentos e elementos que, analisados em conjunto, sejam suficientes à convicção do julgador. Acórdão 106-15505 de 27/04/2006.

Número do Recurso:160449 Data da Sessão:29/05/2008 Decisão:Acórdão 104-23230 Ementa:Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - A validade da dedução de despesas médicas depende da comprovação do efetivo dispêndio do contribuinte. 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 médicas cujos serviços não foram comprovados.

Número do Recurso:157110 Número do Processo:10675.000050/2005-21 Data da Sessão:25/01/2008 Decisão:Acórdão 102-48922 Ementa:DESPEAS 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.

Número do Recurso:157091 Número do Processo: 16707.002976/2006-01 Data da Sessão: 23/04/2008 Decisão: Acórdão 102-48989 IRPF. DESPEAS MÉDICAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.Em conformidade com o artigo 11, § 3º, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, todas as deduções estarão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora. Assim, sempre que entender necessário, a fiscalização tem a prerrogativa de exigir a comprovação ou justificação das despesas deduzidas.”

18. Por fim, destaque-se que, na apreciação dos elementos de prova, é fundamental que estes não só atendam aos requisitos formais previstos na legislação, o que não ocorreu no presente caso, como sejam pertinentes e coerentes para a formação da convicção do julgador, tal como permitido no art. 63 do Decreto 7.574/2011, que dispõe:

Art. 29. Na apreciação das provas, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou de perícias, observado o disposto nos arts. 35 e 36. (grifei)

19. No caso *sub examine*, não estão, os recibos, acompanhados de outros documentos que comprovem a realização dos serviços - tais como, requisições médicas, laudos médicos, exames, fichas de tratamento ou internamento, notas fiscais válidas de hospitais e de tratamentos, entre outros, a depender do caso -, e nem de documentos que comprovem a efetiva transferência do numerário - tais como extratos bancários, com indicação dos cheques compensados ou saques efetuados, guias de transferência bancária, cópias de cheques nominativos ou outros documentos bancários, com datas e valores coincidentes ou, pelo menos, próximos daqueles constantes dos recibos.

20. É nesse sentido que seria bastante dirimente, na formação da livre convicção do julgador, tal como prevista no art. 63 do Decreto 7.574/2011, a apresentação de outros documentos e em especial, da comprovação da efetiva transferência do numerário, o que se materializa, essencialmente, por meio documentos bancários que atestem a transferência com coincidência dos valores nas mesmas datas ou próximas às da emissão dos recibos.

21. Este entendimento, além de amparado no art. 63 do Decreto 7.574/2011, que regulamenta o Procedimento Administrativo Fiscal – PAF, é corroborado pelo art. 73, do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, RIR/1999, que assim dispõe:

Decreto nº 3.000/1999 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).

(...) (grifei)

22. Deste dispositivo, depreende-se que podem ser necessários comprovantes complementares àqueles descritos no art. 8º da Lei 9.250, de 26 de dezembro de 1995, nos casos em que são identificados elementos - presentes nos próprios recibos ou até mesmo nas especificações da despesa em si, ou em qualquer outro elemento importante apurado na ação fiscal - que fragilizem os recibos como instrumentos de prova e ponham dúvidas quanto à realização das despesas informadas nos mesmos ou em outras declarações.

23. Ante o exposto, **VOTO** pela **improcedência da impugnação**, para manter a íntegra o Despacho Decisório, no qual foi apurado IRPF/2004 Suplementar, no valor de R\$ 5.500,00, multa de ofício e juros de mora, atualizados de acordo com a legislação vigente, apurado.

Ciente do acórdão da DRJ em 30/08/2013, o sujeito passivo, em 11/09/2013, 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 pesem as razões coligidas pelo recorrente, o acórdão-recorrido deve ser mantido.

A questão de fundo devolvida à este Colegiado consiste em se saber se (a) se os documentos apresentados pelo recorrente por ocasião da interposição do recurso voluntário atendem aos requisitos legais para o reconhecimento das despesas médicas efetuadas, com o objetivo de composição da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza devido pela Pessoa Física (IRPF) e (b) se a autoridade fiscal poderia exigir a apresentação de elementos probatórios adicionais para confirmação do alegado direito à dedução de valores pagos a título de despesas médicas

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 “*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)

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 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 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 hospitais, efetuadas pelo contribuinte, relativas ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, quando comprovadas com documentação hábil e idônea. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. Em princípio, os recibos que, emitidos por profissionais habilitados, atendem os requisitos legais são hábeis e idôneos para fins de comprovar a dedução de despesas médicas, são eles que comprovam o pagamento. Não obstante, em havendo indícios que desabonem a presunção de idoneidade desses documentos, a autoridade fiscal tem o poder-dever de exigir outras formas de comprovação a fim de comprovar por provas ou mesmo por conjunto de indícios veementes que afastem a regra geral de aptidão dos recibos para fins de dedução. Na falta dessas provas ou indícios veementes os recibos permanecem como documentos hábeis e idôneos. Todavia, não são hábeis a justificar a dedução documentos que não contenham os requisitos intrínsecos a qualquer recibo, entre os quais identificar quem pagou, quem recebeu, o quanto foi pago e em que data, e os requisitos legais. Recurso provido em parte.

Numero da decisão:2802-00.824 **Numero do processo:**13603.000777/2007-10 **Turma:**2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS **Câmara:**2ª SEÇÃO **Seção:**Câmara Superior de Recursos Fiscais **Data da sessão:**Wed Jun 19 00:00:00 UTC 2019 **Data da publicação:**Mon Aug 05 00:00:00 UTC 2019 **Ementa:**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2005 IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. A apresentação de recibos idôneos fornecidos por profissionais de saúde, contendo os elementos necessários à identificação de quem recebeu o pagamento, constituem documentos hábeis a comprovar a realização das despesas permitidas como dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda.

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

Numero da decisão:2001-000.204

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.

No caso em exame, o sujeito passivo informa ter efetuado os pagamentos em dinheiro, mas não traz aos autos cópias dos respectivos extratos para conferência. 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).

Embora o acórdão-recorrido seja elíptico, a exigência da complementação dos documentos está motivada em dois alicerces:

- a) O vulto das despesas; e
- b) A ausência de especificação dos serviços prestados.

O acórdão-recorrido não fundamenta especificamente como o vulto das despesas infirmaria a validade dos recibos nem das declarações de pagamento.

Ademais, diferentemente do que sustentou-se no acórdão-recorrido, a especificação minudente dos serviços prestados é irrelevante, pois o Estado não pode avaliar o mérito do serviço médico prestado. A legislação de regência exige tão-somente a realização de despesas para custeio de serviços de saúde com médicos, psicólogos, fisioterapeutas e profissionais semelhantes, sem distinguir técnicas ou tratamentos. Portanto, a singela menção a “tratamento odontológico” nos documentos destinados à comprovação dos serviços é suficiente para reconhecimento do direito à dedução.

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\$ 20.317,70.

No caso, a interessada, inconformada com o lançamento, apresentou **recibos** (e-fls. 4/5) e **declarações** (e-fls. 31/32 e 34/35) a fim de comprovar a regularidade de suas deduções.

Cumpra, ainda, informar que a argumentação de defesa do sujeito passivo centra-se na tese de que os recibos e declarações apresentados seriam suficientes para comprovar seu direito à dedutibilidade destes 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. 8/12) 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**, em virtude de a contribuinte não ter atendido a intimação fiscal.

Após a impugnação, o processo foi submetido à apreciação do Serviço de Fiscalização da DRF/Recife que emitiu o Despacho Decisório n.º 367/2011, de 20/11/2011 (e-fls. 24/25) que manteve parcialmente a exação tributária.

Daquele procedimento revisório podemos constatar que o sujeito passivo foi **regularmente intimado** (e-fls. 22/23) **para comprovar o efetivo pagamento** das despesas médicas declaradas, in verbis:

1- Comprovar os efetivos pagamentos efetuados aos profissionais da área de saúde abaixo listados, no ano de 2003. A referida comprovação poderá se dar através de cópia de cheques nominais, transferências bancárias, depósitos bancários, comprovantes de cartões de crédito ou outro meio de prova, a critério do contribuinte:

Já o Acórdão recorrido (e-fls. 56 e 59) entendeu que os recibos e declarações apresentados foram insuficientes para fazer a prova do efetivo pagamento, conforme vê-se de sua transcrição parcial:

9. Assim, a prova definitiva e incontestável da despesa médica, nesses casos, é feita com a apresentação de documentos que comprovem a transferência de numerário (o pagamento) e de documentos que comprovem a realização do serviço (laudos). A existência de recibos, por si só, nesses casos, não tem este condão. O recibo é apenas uma prova simples que pode ser contestada por diversos elementos coletados no decorrer da ação fiscal.

...

19. No caso sub examine, não estão, os recibos, acompanhados de outros documentos que comprovem a realização dos serviços - tais como, requisições

médicas, laudos médicos, exames, fichas de tratamento ou internamento, notas fiscais válidas de hospitais e de tratamentos, entre outros, a depender do caso -, e nem de documentos que comprovem a efetiva transferência do numerário - tais como extratos bancários, com indicação dos cheques compensados ou saques efetuados, guias de transferência bancária, cópias de cheques nominativos ou outros documentos bancários, com datas e valores coincidentes ou, pelo menos, próximos daqueles constantes dos recibos.

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/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. 22/23).

Após analisar todo o procedimento administrativo, *entendemos que o mesmo foi devidamente fundamentado*, ponto este que ousamos divergir do i. Relator de origem.

Como dito anteriormente, a recorrente limitou-se a apresentar recibos e declarações para a comprovação de suas despesas médicas que, por todo o exposto, *consideramos como insuficientes para fins de comprovação de seu efetivo pagamento.*

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 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