



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>19647.010337/2008-13</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2202-011.225 – 2 <sup>a</sup> SEÇÃO/2 <sup>a</sup> CÂMARA/2 <sup>a</sup> TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	6 de fevereiro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MOZART BORBA NEVES FILHO
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2004

DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. REJEIÇÃO. GLOSA DECORRENTE DA AUSÊNCIA DO EFETIVO PAGAMENTO. PADRÃO PROBATÓRIO.

Nos termos da Súmula CARF 180, “[p]ara fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais”.

Se houve intimação prévia (durante a fiscalização, isto é, antes da fase “litigiosa”), específica e inequívoca para a apresentação de documentos como extratos, cheques, comprovantes de transferência ou saque etc, e o contribuinte deixou de atender a tal intimação, deve-se manter a glosa das deduções pleiteadas.

Desse modo, se a autoridade lançadora exigiu prova do efetivo pagamento de despesa médica (por ocasião de intimação expressa no curso do lançamento), supostamente realizada em dinheiro, deve-se comprovar a disponibilidade do numerário em data coincidente ou próxima ao desembolso.

Essa comprovação deve ser feita com a apresentação de extratos (suporte) e com a correlação entre os respectivos saques e datas de pagamento (argumentação sintética).

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Buschinelli Sorrentino** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Sonia de Queiroz Accioly – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Thiago Buschinelli Sorrentino, Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

## RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem:

O presente processo versa sobre Notificação de Lançamento do Imposto de Renda Pessoa Física nº 2005/604450986564122 referente ao Exercício 2005/Ano-Calendário 2004, efetuada contra o contribuinte acima identificado (fl. 10/14). 2. O valor do Imposto de Renda Suplementar a ser cobrado do contribuinte foi de R\$ 3.327,50 pelas razões e nos termos a seguir descritos:

[...]

Dedução Indevida de Despesas Médicas. 3. A fiscalização fez a glosa do valor de R\$ 12.100,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução. 4. Informou-se ainda que a glosa ocorreu em face do contribuinte, apesar de intimado, não ter comprovado o efetivo pagamento: - Dra Taciana da Fonte, valor de R\$ 5.300,00; - Dra Shynaide Mafra Holanda Maia, valor de R\$ 6.800,00. 5. O contribuinte em sua impugnação afirmou que (fl. 02/05):

[...]

Informe-se ainda que constam nos autos Termos de Intimação Fiscal (fl. 59) solicitando do contribuinte a apresentação de documentação comprobatória do efetivo pagamento:

[...]

O acórdão que negou provimento à impugnação foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário: 2004 DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS PROBANTE DO CONTRIBUINTE. Não são dedutíveis, para fins de apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, as despesas médicas pagas em benefício do contribuinte titular ou de seus dependentes quando não são comprovadas efetivamente mediante documentação hábil e idônea na forma da legislação de regência, bem quando ausentes os demais requisitos legais que deveriam constar dos recibos de quitação.

Intimado do resultado do julgamento da impugnação em 06/12/2012 (fls. 84), o recorrente interpôs o presente recurso voluntário em 03/01/2013 (fls. 86), cujas razões recursais podem assim ser sintetizadas:

1) Idoneidade dos Recibos Apresentados:

- a) O recorrente defende que os recibos fornecidos são meios idôneos de comprovação das despesas médicas.
- b) Com base no art. 320 do Código Civil de 2002, argumenta-se que a quitação pode ser dada por instrumento particular, sem exigência de formalidades específicas.

2) Inexistência de Obrigaçāo Legal de Forma Específica de Pagamento:

- a) Argumenta-se que a Administração não pode exigir comprovação por meio de cheques ou transferências bancárias, pois não há norma jurídica que imponha tal obrigação.
- b) O art. 80, §1º, inciso III, do RIR/99 (Decreto nº 3000/1999) é invocado para reforçar que os comprovantes devem conter informações como nome, endereço e CPF ou CNPJ do credor, mas não exigem forma específica de pagamento.

3) Precedentes Administrativos e Judiciais Favoráveis:

- a) O recorrente cita decisões administrativas que reconhecem a validade dos recibos como meios de prova, desde que preencham os requisitos formais.
- b) Destacam-se precedentes das DRJs de Juiz de Fora, Curitiba e Rio de Janeiro, que aceitam recibos como documentação válida para deduções no IRPF.
- c) Jurisprudência do TRF1 é mencionada para reafirmar a necessidade de o Fisco comprovar a existência de fraude para afastar a presunção de boa-fé do contribuinte.

4) Observância dos Requisitos Legais:

- a) Argumenta-se que os recibos apresentados atendem às exigências legais, como identificação do credor, valores e demais elementos formais.
  - b) A ausência de indícios de fraude ou má-fé é utilizada para reforçar a legitimidade dos documentos.
- 5) 5. Boa-fé do Contribuinte e Razoabilidade:
- a) É defendida a boa-fé do recorrente, com ênfase no cumprimento das normas formais e na ausência de elementos que indiquem inidoneidade dos recibos.
  - b) Solicita-se a aplicação de razoabilidade na análise, considerando que os recibos resultam de relação negocial privada.

Ante o exposto, pede-se, *verbatim*:

- a) Que seja declarada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, III do CTN.
- b) Que reformado o acórdão n. 11-38.663, proferido pela 5ª Turma da DRJ/REC, anulando-se, por consequência, a respectiva notificação de lançamento.

É o relatório.

## VOTO

### 1 CONHECIMENTO

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

### 2 QUADRO FÁTICO-JURÍDICO

Originariamente, a autoridade lançadora rejeitou as seguintes deduções, a título de despesas médicas:

Glosa do valor de R\$ 12.100,00, indevidamente deduzido a título de **Despesas Médicas**, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução.

**Enquadramento**

**Legal:**

Art. 8.º, inciso II, alínea 'a', e §§ 2.º e 3.º, da Lei n.º 9.250/95; arts. 43 a 48 da Instrução Normativa SRF n.º 15/2001; arts. 73, 80 e 83, inciso II, do Decreto n.º 3.000/99 - RIR/99.

**Complementação da Descrição dos Fatos:**

Procedemos à glosa das seguintes despesas médicas, tendo em vista que o contribuinte, apesar de intimado, não comprovou o efetivo pagamento:

R\$ 5.300,00 – Taciana da Fonte, CPF 497.776.024-72

R\$ 6.800,00 – Shynaide Mafra Holanda Haia, CPF 026.315.744-00

Corroboram tal convicção os seguintes Acórdãos do 1º Conselho de Contribuintes:

Acórdão 102-44.452, de 17/10/2000, 2ª Câmara;

Acórdão 104-17.261, de 10/11/1999, 4ª Câmara.

Por seu turno, o órgão julgador de origem conheceu da impugnação e concluiu pela manutenção da glosa das despesas médicas deduzidas na Declaração de Ajuste Anual do IRPF mérito, com a adoção da seguinte fundamentação:

Nome da Profissional	Especialidade	Fls.	Valor Total (R\$)	MOTIVO DA GLOSA (Notificação)	FUNDAMENTAÇÃO DO JULGAMENTO
Dra. Taciana da Fonte	Psicóloga	22/29	5.300,00	- Intimado, não comprovou o efetivo pagamento.	<p>a) Verifica-se que assiste razão à fiscalização, pois os recibos não dizem quem foi o beneficiário do tratamento, conforme art. 80, §1º, inciso II do RIR/99.</p> <p>b) Observa-se que o contribuinte, mesmo intimado, não comprova por outros meios o efetivo pagamento das despesas que pretende deduzir, conforme art. 80, §1º, incisos II e III do RIR/99.</p>
Dra. Shynaide Mafra Holanda Maia	Dentista	18/21	6.800,00	- Intimado, não comprovou o efetivo pagamento.	<p>a) Verifica-se que assiste razão à fiscalização, pois os recibos não dizem quem foi o beneficiário do tratamento, conforme art. 80, §1º, inciso II do RIR/99.</p> <p>b) Observa-se que o contribuinte, mesmo intimado, não comprova por outros meios o efetivo pagamento das despesas que pretende deduzir, conforme art. 80, §1º, incisos II e III do RIR/99.</p>

## 2.1 ANODICIDADE DO ADITAMENTO À MOTIVAÇÃO E À FUNDAMENTAÇÃO DO LANÇAMENTO PELO ÓRGÃO JULGADOR DE ORIGEM

A competência para a constituição do crédito tributário é da autoridade lançadora. O órgão de julgamento parte do quadro fático-jurídico definido no lançamento para confirmá-lo ou para infirmá-lo, mas não pode acrescer-lhe critérios determinantes, nem lhe suprir eventuais deficiências.

Dito de outro modo, o órgão julgador não pode aditar o lançamento.

Ao motivar e fundamentar a negativa de provimento da impugnação em vícios formais imputáveis à documentação apresentada pelo contribuinte, o órgão julgador de origem acabou por substituir a autoridade lançadora. De fato, o que está em discussão não é se o sujeito passivo apresentou documentos formalmente adequados, mas se houve ou não efetivo pagamento, única motivação adotada pela autoridade lançadora.

Nesse sentido, toda a motivação e a fundamentação anciares coligida pelo órgão julgador de origem será tida por desinfluente no exame do recurso voluntário.

## 2.2 EFETIVO PAGAMENTO – REDUÇÃO À COMPROVAÇÃO BANCÁRIA

A questão de fundo devolvida ao conhecimento deste Colegiado consiste em se decidir se a comprovação do “efetivo” pagamento, pela via estreita de documentação bancária, é requisito para reconhecimento do direito à dedução de despesas com saúde.

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.

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).

§1ºSe 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).

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

[...]

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

§1ºO 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.

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., 145, III e 149 do CTN, associados à Súmula 473/STF) 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, Segunda Turma, DJe 30-11-2010), e, dessa forma, o processo administrativo de controle da validade do crédito tributário pauta-se pela estrita legalidade, de modo a não exceder o montante devido a título de tributo.

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, Segunda Turma, DJe 08-10-2010)

A aderência ao devido processo legal administrativo assume especial relevância, pois os destinatários das decisões promanadas das autoridades estatais não contam com as mesmas garantias ou acervo informacional de suas contrapartidas.

Conforme observam Szente e Lachmayer:

A observância da prolação de decisões administrativas aos requisitos tanto da lei quanto de direitos fundamentais é necessária para a aceitação dos atos administrativos um exercício legítimo do poder público

(Szente, Zoltan, and Konrad Lachmayer. *The Principle of Effective Legal Protection in Administrative Law*. Nova Iorque, NY, Routledge, 2017, p. 14).

Não é por outra razão que muitos órgãos jurisdicionais aproximam as garantias típicas do processo penal ao processo tributário.

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:

1. 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;
2. Inidoneidade dos prestadores dos serviços médicos;
3. Incompatibilidade dos valores pagos, quando comparados com a prática normalmente verificada na praça;
4. Ausência de registro dos respectivos recebimentos nos deveres instrumentais dos prestadores de serviços (e.g., DAA, DMED);
5. Inusualidade da prática de pagamento de tais quantias em espécie.

Agustín Gordillo faz uma observação muito interessante e que julgo útil para o estudo das presunções e do "ônus processual probatório" a envolver atos administrativos em sentido amplo:

Claro está, se o ato não cumpre sequer com o requisito de explicitar os fatos que o sustentam, caberá presumir com boa certeza, à mingua de prova em contrário produzida pela Administração, que o ato não tem tampouco fatos e antecedentes que o sustentem adequadamente: se houvesse tido, os teria explicitado.

(Tratado de derecho administrativo. Disponível em [http://www.gordillo.com/tomos\\_pdf/1/capitulo10.pdf](http://www.gordillo.com/tomos_pdf/1/capitulo10.pdf), pág. X-26).

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.

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

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

**Numero do processo:**13677.000205/2001-73 **Data da sessão:**Mon May 10 00:00:00 UTC 2010 **Ementa:**IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA — IRPF Ano-calendário: 1999 IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS. IDONEIDADE DE RECIBOS CORROBORADOS POR DECLARAÇÕES DOS PRESTADORES DE SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FISCALIZAÇÃO. A apresentação de recibos médicos, corroborados por Declarações dos prestadores de serviços, sem que haja qualquer indicio de falsidade ou outros fatos capazes de macular a idoneidade de aludidos documentos declinados e justificados pela fiscalização, é

capaz de comprovar a efetividade e os pagamentos dos serviços médicos realizados, para efeito de dedução do imposto de renda pessoa física. Recurso especial negado **Numero da decisão:**9202-000.814 **Numero do processo:**10850.000104/2008-22 **Turma:**Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção **Câmara:**Segunda Câmara **Seção:**Segunda Seção de Julgamento **Data da sessão:**Thu Oct 05 00:00:00 UTC 2017 **Data da publicação:**Wed Oct 25 00:00:00 UTC 2017 **Ementa:**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2002 IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS. IDONEIDADE DE RECIBOS CORROBORADOS POR LAUDOS, FICHAS E EXAMES MÉDICOS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FISCALIZAÇÃO. A apresentação de recibos médicos, corroborados por Laudos, fichas e Exames Médicos, sem que haja qualquer indício de falsidade ou outros fatos capazes de macular a idoneidade de aludidos documentos declinados e justificados pela fiscalização, é capaz de comprovar a efetividade e os pagamentos dos serviços médicos realizados, para efeito de dedução do imposto de renda pessoa física Recurso Voluntário Provido **Numero da decisão:**2202-004.319 **Numero do processo:**10980.720179/2009-29 **Turma:**Segunda Turma Especial da Segunda Seção **Seção:**Segunda Seção de Julgamento **Data da sessão:**Thu May 12 00:00:00 UTC 2011 **Data da publicação:**Fri May 13 00:00:00 UTC 2011 **Ementa:**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF Exercício: 2006 DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. Na apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física são dedutíveis as despesas com médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, efetuadas pelo contribuinte, relativas ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, quando comprovadas com documentação hábil e idônea. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. Em princípio, os recibos que, emitidos por profissionais habilitados, atendem os requisitos legais são hábeis e idôneos para fins de comprovar a dedução de despesas médicas, são eles que comprovam o pagamento. Não obstante, em havendo indícios que desabonem a presunção de idoneidade desses documentos, a autoridade fiscal tem o poderdever de exigir outras formas de comprovação a fim de comprovar por provas ou mesmo por conjunto de indícios veementes que afastem a regra geral de aptidão dos recibos para fins de dedução. Na falta dessas provas ou indícios veementes os recibos permanecem como documentos hábeis e idôneos. Todavia, não são hábeis a justificar a dedução documentos que não contenham os requisitos intrínsecos a qualquer recibo, entre os quais identificar quem pagou, quem recebeu, o quanto foi pago e em que data, e os requisitos legais. Recurso provido em parte.

**Numero da decisão:**2802-00.824 **Numero do processo:**13603.000777/2007-10 **Turma:**2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS **Câmara:**2ª SEÇÃO **Seção:**Câmara Superior de Recursos Fiscais **Data da sessão:**Wed Jun 19 00:00:00 UTC 2019 **Data da publicação:**Mon Aug 05 00:00:00 UTC 2019 **Ementa:**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2005 IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. A apresentação de recibos idôneos fornecidos por profissionais de saúde, contendo os elementos

necessários à identificação de quem recebeu o pagamento, constituem documentos hábeis a comprovar a realização das despesas permitidas como dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda.

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

Numero da decisão:2001-000.204

Sobre a necessidade de comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas, na hipótese de adimplemento em espécie, em que pese meu entendimento pessoal, no sentido de que a rejeição dos recibos deve ser expressamente motivada e fundamentada, de modo a inexistir permissão legal para que a autoridade fiscal exija discricionariamente e logo de início prova legitimada por terceiros acerca da efetiva transferência de valores, reconheço que, no âmbito desta Primeira Turma Extraordinária da Segunda Seção do CARF, a compreensão sobre o tema é diversa (cf., e.g., os Processos 19647.001463/2008-87, 17437.720120/2012-41 e 15504.720043/2012-53).

Em especial, assim manifestei-me por ocasião do julgamento do RV no Processo 15504.720043/2012-53 (Acórdão 2001-004.897):

A efetiva transferência de disponibilidade financeira é um evento, que deve ser vertido em linguagem competente pelo sistema jurídico, de modo a tornar-se um fato jurídico. Em tese, há uma série de documentos capazes de registrar esses eventos em fatos, tais como recibos, notas fiscais, registros de transferências bancárias, registros de operação com cartões de débito ou crédito, títulos de crédito (e.g., cheque) e, mais recentemente, PIX. Quando as autoridades fiscais intimam o sujeito passivo a comprovar as despesas médicas, espera-se essa confirmação de um terceiro, desinteressado e normalmente inserido no fluxo de certificação de pagamentos. É nesse sentido que as intimações costumam

exemplificar os documentos aguardados com o apelo a cheques e a extratos bancários, eis que tratam-se de documentos produzidos por instituições financeiras. Por outro lado, as autoridades fiscais tendem a minorar a força probatória de recibos ou declarações emitidas pelos prestadores de serviços, dado que os emissores de tais documentos são os prestadores de serviço, que, por hipótese, seriam sujeitos menos desinteressados no pleito do sujeito passivo, porquanto mais próximos dos contribuintes (i.e., susceptíveis à influência dos sujeitos passivos). Assim, a matéria resume-se na credibilidade relativa da fonte emissora do registro. Contudo, as instituições financeiras não intervêm nas operações de pagamento em espécie, que se resolvem pela entrega de papel moeda ou de moeda sonante pelo tomador ao prestador de serviço. Por padrão, o meio de comprovação dessas transações é o recibo ou, quando aplicável, a nota fiscal. Uma outra forma de corroborar o evento descrito no recibo é pela comprovação de disponibilidade de numerário em espécie em poder do tomador do serviço. De fato, se houver a demonstração de ausência dessa disponibilidade, não seria racional implicar a possibilidade de pagamento. Feita essa descrição, a primeira ordem de obstáculos exsurgida refere-se à inexistência de motivação e de fundamentação específicas para a rejeição dos recibos, no lançamento. Os autos não contam com motivação, nem fundamentação, além da sucinta exposição constante na Notificação de Lançamento (fls. 09), verbatim:

[...]

Não é incomum encontrar a fundamentação do lançamento muito bem exposta nos autos dos processos administrativos, às vezes em documentos intitulados de Termos de Verificação (TVs) ou Termos Circunstanciados (TCs). Mas os autos também não contam com esses documentos, de modo a tornar impossível aferir uma eventual latitude maior da fiscalização. Por hipótese, se o sujeito passivo tinha acesso a tal numerário, é teoricamente possível que tenha efetuado os pagamentos de suas despesas médicas em espécie ao longo do ano calendário. Nesse sentido, a entrega de extrato bancário seria anódina, já que desnecessário comprovar saques para suprimento dos fundos a serem entregues aos prestadores de serviço. Por serem os extratos dispensáveis, o fundamento central do acórdão-recorrido perde sua validade. Nesse ponto, é importante notar que a ausência de apresentação dos extratos foi o critério determinante adotado no lançamento para a rejeição das despesas, conforme se lê à fls. 09. Nesse sentido, existente em tese numerário em espécie suficiente para pagamento das despesas, o lançamento deveria ter expressamente motivado e fundamentado a rejeição dos recibos sem apelo à apresentação de cheques ou de extratos. Não cabia ao julgador administrativo complementar a motivação nem a fundamentação do lançamento. Uma segunda ordem de obstáculos exurge da falta de motivação, e de fundamentação específicas, para afastar a credibilidade da declaração de existência do numerário em espécie. Ainda que elipticamente, o acórdão-recorrido fundamenta a manutenção do lançamento na inviabilidade de ter-se como crível o numerário em espécie registrado na DAA, pois, se essa declaração

de posse for aceita, seria necessário cogitar ao menos a possibilidade fática do pagamento das despesas com referidos recursos. Para ser válido, o lançamento deveria ter expressamente abordado a improbabilidade de esses recursos existirem ou de terem sido utilizados para saldar as alegadas despesas.

Uma terceira ordem de obstáculos exsurge da potencial impossibilidade probatória, segundo o padrão estabelecido no lançamento e confirmado pelo acórdão-recorrido. Por outro lado, se a questão se trata de pagamento de despesas em espécie, a demonstração da posse do numerário físico (papel-moeda e moeda sonante) torna-se a única prova mais verossímil e factível, pois não há uma forma de documentação externa fidedigna (e.g., bancária) dessa transação. De fato, extratos bancários não indicam o destino nem a causa das retiradas de dinheiro. O documento por excelência que registra esse tipo de pagamento é o recibo ou, quando aplicável, a nota fiscal, que são emitidos por uma das partes do negócio, e não por um terceiro imbuído de dever fiduciário perante o Estado. Uma outra forma de verificação, dependente da legitimidade e dos instrumentos estatais, é a extensão da latitude e do aprofundamento da fiscalização, para confirmar se os valores foram registrados pelo recebedor (DAA, DMED etc) ou se são compatíveis com a evolução patrimonial do sujeito passivo. Evidentemente, tais provas não podem ser produzidas pelo próprio sujeito passivo, por falta de legitimidade.

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

- a) Ainda que em procedimento simplificado e sumário, a autoridade lançadora deve motivar, e fundamentar, a inidoneidade ou a insuficiência dos recibos como documentos de registro do pagamento de despesas médicas (ainda que “inquisitório”, o lançamento é ato administrativo plenamente vinculado, e não discricionário), e tais critérios não podem ser supridos pelos órgãos de julgamento;
- b) Se houver alegação de que o pagamento foi realizado em espécie, compete ao sujeito passivo demonstrar a disponibilidade dos recursos no período em que o pagamento teria ocorrido;
- c) A autoridade lançadora tem o poder-dever de confirmar ou de infirmar a argumentação do sujeito passivo, em decisão motivada e fundamentada;

- d) A exigibilidade da apresentação de cheques e de extratos bancários é inoponível à alegação de posse de numerário em espécie por ocasião do início do exercício (registro na DAA anterior e na respectiva), por dissociação de objeto, na medida em que incapaz de afirmar, confirmar ou de infirmar o fato controvertido (existência ou não da disponibilidade);
- e) A exigibilidade da apresentação de cheques ou de extratos bancários é inoponível à alegação de pagamento em espécie de despesas médicas, por se tratar de prova impossível, porquanto as instituições financeiras (terceiros desinteressados) não participam da operação de transmissão de papel-moeda, nem de moeda sonante.

Por observância do Princípio do Colegiado, registro minha posição pessoal, mas adiro à orientação firmada, no sentido de que a autoridade lançadora não precisa motivar com precisão o critério determinante da rejeição dos recibos, **se houve intimação prévia** (durante a fiscalização, isto é, antes da fase litigiosa), **específica e inequívoca** para a apresentação de documentos como extratos, cheques, comprovantes de transferência ou saque etc, e o contribuinte deixou de atender a tal intimação.

Desse modo, se a **autoridade lançadora** exigiu prova do efetivo pagamento de despesa médica (por ocasião de intimação expressa no curso do lançamento), supostamente realizada em dinheiro, deve-se comprovar a disponibilidade do numerário em data coincidente ou próxima ao desembolso.

Segundo entendimento desta c. Turma Ordinária, essa comprovação deve ser feita com a apresentação de extratos (suporte) e com a correlação entre os respectivos saques e datas de pagamento (argumentação sintética).

Porém, a necessidade de intimação prévia, específica e inequívoca ainda é necessária, para que não haja violação dos deveres de motivação do ato administrativo e de controle de validade do crédito tributário (arts. 142, par. ún., 145, III e 149 do CTN, aliados à Súmula 473/STF).

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

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

A necessidade de observância do estrito processo legal é, ademais, compatível com a aplicação da Súmula CARF 46, assim redigida:

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (*grifei*)

O emprego da técnica de distinção não viola a autoridade do precedente, que permanece intacta, pois a razão para se deixar de aplicar a orientação então firmada é a divergência entre os pressupostos fáticos-jurídicos determinantes, isto é, a falta de incidência e de subsunção (Duxbury, N. (2008). *The Nature and Authority of Precedent*. Cambridge: Cambridge University Press. doi:10.1017/CBO9780511818684).

Como bem observou o Min. Victor Nunes Leal, não se deve estender o espectro de aplicabilidade de uma orientação jurisprudencial para âmbito alheio ao que permitem os critérios determinantes que fundamentaram o precedente.

Num debate pouco conhecido havido no Supremo Tribunal Federal – STF, durante o julgamento de um recurso extraordinário que não costuma ser encontrado na base de pesquisa aberta ao público, mantida pela Corte, o Ministro Victor Nunes Leal registrou um aviso cardeal àqueles que desejassem bem aplicar os enunciados sumulares, como instrumentos de estabilização de precedentes.

Como se sabe, deve-se ao Ministro Victor Nunes Leal a adoção da “Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal” como técnica decisória, destinada a assegurar homogeneidade, segurança jurídica e celeridade à atuação jurisdicional do STF.

Na assentada em que julgado o RE 54.190, os colegas do Ministro Victor Nunes Leal estenderam a aplicação da Súmula 303/STF para uma suposta elipse nela contida. Dado o enunciado afirmar que um dado tributo não seria devido antes de 21/11/1961, alguns ministros entenderam que o enunciado permitira a tributação após aquela data. Evidentemente, o texto sumular não comportava essa interpretação, pois havia outros fundamentos determinantes que poderiam invalidar a tributação após a data indicada, e que nela não constavam, simplesmente porque o Tribunal não os havia examinado.

Diferentemente do recurso voluntário, apenas o recurso extraordinário baseado no art. 102, III, *b* da Constituição e aquele sujeito ao regime da repercussão geral têm a causa de pedir aberta. Os demais recursos extraordinários tem a causa de pedir fechada, de modo que a Corte não pode conhecer de novos fundamentos.

Disse o Ministro Victor Nunes Leal, à época:

“O Sr. Ministro Victor Nunes: Exatamente por isso, eminentíssimo Ministro Gonçalves de Oliveira, é que me parece não estar previsto.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Retomando o fio de meu raciocínio, contraditado, antecipadamente, pelos eminentes Ministros Gonçalves de Oliveira e Pedro Chaves<sup>7</sup>, peço vênia para uma consideração preliminar. Se tivermos de interpretar a Súmula com todos os recursos de hermenêutica, como interpretamos as leis, parece-me que a Súmula perderá sua principal vantagem. Muitas vezes, será apenas uma nova complicação sobre as complicações já existentes. A Súmula deve ser entendida pelo que exprime claramente, e não a contrario sensu, com entrelinhas, ampliações ou restrições. Ela pretende pôr termo a dúvidas de interpretação e não gerar outras dúvidas. No ponto em debate, a Súmula declara que não é devido o selo nos contratos celebrados anteriormente à Emenda Constitucional 5. Mas não afirma que, celebrado o contrato posteriormente, o selo seja devido.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: A Súmula foi criada para pôr termo a dúvidas. Se ela própria puder ser objeto de interpretação laboriosa, de modo que tenhamos de interpretar, com novas dúvidas, o sentido da Súmula, então ela perderá a sua razão de ser. [...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Faço um apelo aos eminentes colegas, para não interpretarmos a Súmula de forma diferente do que nela se exprime, intencional e claramente. Do contrário, ela falhará, em grande parte, à sua finalidade. Quando a Súmula afirma que não é devido o selo se o contrato for celebrado anteriormente à vigência da Emenda Constitucional 5, sobre esta afirmação, e somente sobre ela, é que já está tranquila a orientação do Tribunal. Quanto a ser devido o selo nos contratos posteriores, o Tribunal Pleno ainda não definiu a sua jurisprudência”.

Acautelados pelo aviso do responsável pela introdução do sistema sumular em nosso ordenamento jurídico, devemos dar máxima efetividade ao que diz os textos dos precedentes vinculantes, sem, contudo, estendê-los para hipóteses diversas.

Em sentido semelhante, a necessidade de análise prévia da aplicabilidade do precedente é essencial, conforme reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça, no seguinte julgado:

Inicialmente, cabe frisar que a aplicação de um precedente judicial [...] apenas pode ocorrer após a aplicação da técnica da distinção (distinguishing), a qual se refere a um método de comparação entre a hipótese em julgamento e o precedente que se deseja a ela aplicar.

A aplicação de tese firmada em sede de recurso repetitivo a uma outra hipótese não é automática, devendo ser fruto de uma leitura dos contornos fáticos e jurídicos das situações em comparação pela qual se verifica se a hipótese em julgamento é análoga ou não ao paradigma. Dessa forma, para aplicação de um precedente, é imperioso que exista similitude fática e jurídica entre a situação em análise com o precedente que visa aplicar.

A jurisprudência deste STJ aplica a técnica da distinção (distinguishing), a fim de reputar se determinada situação é análoga ou não a determinado precedente. Nesse sentido: RE nos EDcl nos EDcl no REsp 1.504.753/AL, 3<sup>a</sup> Turma, DJe 29/09/2017; REsp 1.414.391/DF, 3<sup>a</sup> Turma, DJe 17/05/2016; e, AgInt no RE no AgRg nos EREsp 1.039.364/ES, Corte Especial, DJe 06/02/2018.

(AgInt nos EDcl no AREsp n. 1.254.567/SP, relatora Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, julgado em 14/8/2018, DJe de 16/8/2018.)

No caso da comprovação do efetivo custeio de despesas com saúde, evidentemente, a autoridade lançadora somente poderia constituir o crédito tributário sem antes permitir ao contribuinte expor suas razões e provas “[...] **nos casos em que o Fisco dispuse[sse] de elementos suficientes à constituição do crédito tributário**” (Súmula CARF 46), o que não ocorre se houver a necessidade de conferir documentos que não sejam de acesso estatal imediato (como recibos e, eventualmente, notas fiscais).

Desse modo, e ressalvada minha posição individual em contrário, suplantada pelo princípio do colegiado, ausente a comprovação das operações bancárias de transferência de numerário, é impossível reverter a conclusão a que chegou a autoridade lançadora.

### 3 DISPOSITIVO

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

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Buschinelli Sorrentino**