



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19647.015258/2009-80
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2001-004.936 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 27 de setembro de 2022
Recorrente HERBERT PETER CEGIELKOWSKI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2009

EMENTA

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

EXIGIBILIDADE DA COMPROVAÇÃO DE EFETIVO PAGAMENTO. APRESENTAÇÃO DE CHEQUES. REQUISITO CUMPRIDO.

A apresentação de cheques cumpre com o requisito de efetiva comprovação do pagamento das despesas médicas, à medida em que os valores forem compatíveis à contraprestação e o destinatário do pagamento for identificado.

AUSÊNCIA DE DISTINÇÃO ENTRE BENEFICIÁRIO DO TRATAMENTO (PACIENTE) E FONTE PAGADORA. IRRELEVÂNCIA.

Diante de outros elementos constantes nos autos, deve-se superar a ausência de distinção entre paciente e fonte pagadora nos documentos que registram a quitação da despesa médica (recibo ou nota fiscal).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para restaurar a dedutibilidade das despesas efetuadas com Marcelo e Marcela Valones (R\$ 1.120,00 e 1680,00 respectivamente), e com José Olindo Vasconcellos, no valor de R\$ 11.940,00.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator(a)

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

Fl. 2 do Acórdão n.º 2001-004.936 - 2ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 19647.015258/2009-80

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto de acórdão prolatado pela 7ª Turma da DRJ/RJ1 (12-63.135 – fls. 99-104), que julgou improcedente impugnação e manteve a constituição de crédito tributário decorrente da rejeição (“glosa”) de deduções pleiteadas a título de despesas médicas.

Referido acórdão foi assim ementado:

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

Exercício: 2009

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO.

O contribuinte está obrigado a comprovar, de forma inequívoca e mediante documentação hábil e idônea, a efetividade de todas as despesas médicas informadas na declaração de ajuste anual.

Deve ser mantida a glosa quando o contribuinte, instado a apresentar documentação complementar aos recibos médicos, não traz aos autos documentos bastantes que possam atestar a efetividade do desembolso e a prestação do serviços ao beneficiário ou dependente informado na DAA.

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

Trata o presente processo de notificação de lançamento (fls. 5/9), emitida em nome do contribuinte acima identificado em decorrência de revisão de sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda (DIRPF), referente ao exercício de 2009, ano-calendário de 2008, tendo sido alterado o resultado nela apurado de saldo de imposto a restituir de R\$ 1.901,73 para saldo de imposto a pagar de R\$ 2.044,90. O imposto suplementar apurado, acrescido de multa de ofício e juros calculados até 30/11/2009 perfaz um crédito tributário total de R\$ 3.688,79.

Conforme “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” (fls. 6/7) a autoridade fiscal apurou Dedução Indevida de Despesas Médicas no valor de R\$ 19.480,00, glosando todos os valores informados na DAA/2009:

Profissional/Clinica	Valor Declarado	Justificativa da Glosa
José Olindo Vasconcellos	16.680,00	Sem identificação do beneficiário, sem comprovação do efetivo pagamento, sem descrição dos serviços
Marcelo Augusto Alves Valones	1.680,00	
Marcela Agne Alves Valones	1.120,00	
Total	19.480,00	

Assim se manifesta a autoridade fiscal às fls. 6:

Regularmente intimado, não comprovou os beneficiários (pacientes) das despesas médicas declaradas, concernentes a tratamentos dentários. Pela relevância dos valores (montante de R\$ 19.480,00), houve nova intimação para que se comprovasse os beneficiários. Mais uma vez, não se comprovou. Também, não houve prova do efetivo pagamento desses valores declarados (cópia dos cheques, comprovantes de transferência bancária, etc.). Apenas, apresentou-se uma planilha informal com algumas informações bancárias (data, n. do cheque e valor). Ainda, nenhum documento foi mostrado quanto à prestação dos serviços declarados (exames, ficha dentária, etc.).

Cientificado do lançamento em 03/12/2009 o contribuinte ingressa com impugnação em 22/12/2009, alegando, em síntese, que, para atender às intimações quando do procedimento fiscal, lançou mão de tudo que estava a seu alcance. Aduz que, não

obstante as exigências da intimação, em sede de impugnação traz a documentação com a pormenorização das informações (cópia dos cheques, comprovantes de transferência bancária etc) a fim de demonstrar os gastos com dentistas, que considera já terem sido comprovados durante o procedimento fiscal.

A impugnação atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235, de 1972, e dela se toma conhecimento.

A legislação tributária concede ao contribuinte, por ocasião da Declaração Anual de Ajuste, a possibilidade de deduzir da base de cálculo do imposto de renda determinadas despesas, na forma prevista em lei, efetuadas durante o ano-calendário. Por outro lado exige que, quando intimado pela administração tributária, o interessado comprove que as deduções pleiteadas na declaração preenchem todos os requisitos exigidos, sob pena de serem consideradas indevidas e o valor pretendido como dedução seja apurado e lançado em procedimento de ofício.

O Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99 – RIR/99 consolida a legislação pertinente, dispondo sobre os requisitos legais exigidos para o exercício do direito à redução da base de cálculo do tributo mediante deduções. Seguem transcritos os dispositivos legais pertinentes:

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):

(...)

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;

(...) (sem destaques no original)

O art. 73 do RIR/99 traz as seguintes disposições do Decreto-lei n.º 5.844/43:

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)* (sem destaques no original)

Os dispositivos legais acima transcritos são claros no sentido de que compete ao contribuinte comprovar a efetividade da prestação de serviços e do correspondente pagamento de despesas e de que atendem aos requisitos legais. Assim, o art. 73 do RIR/99, acima transcrito, é expresso no sentido de que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, trazendo elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato que pretende provar, sob pena de não tê-las aceitas pelo fisco.

Em princípio, os recibos fornecidos por profissional legalmente habilitado constituem documentos hábeis a comprovar a despesa médica, desde que contenham o seu nome, endereço do local da prestação de serviços e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ (antigo

Cadastro Geral de Contribuintes – CGC), a especificação dos pagamentos efetuados, bem como a informação precisa dos serviços prestados e o beneficiário dos mesmos, pois o direito à dedução restringe-se às despesas com o próprio contribuinte e seus dependentes.

Cabe ressaltar que o valor probatório dos recibos, ainda que contenham todos os elementos, é relativo, pois a comprovação de despesas por meio de tais documentos é frágil e sua apresentação, em muitos casos, deve servir apenas como ponto de partida para a comprovação das despesas declaradas, não podendo a autoridade fiscal se satisfazer apenas com eles.

Destaque-se que a legislação permite a dedução de pagamentos especificados e comprovados. Assim, ao impugnante cabe provar que a prestação de serviços e o respectivo pagamento ocorreram, que o serviço foi prestado pelos profissionais elencados na legislação e o beneficiário foi ele próprio ou seu dependente, definido conforme a legislação pertinente.

A prova definitiva e incontestável das despesas é feita com a apresentação de documentos que comprovem a transferência de numerário (o pagamento) e dos documentos que comprovem a realização do serviço (no caso, fichas dentárias etc). Ou seja, o ônus da prova inclui a comprovação material quanto a veracidade e exatidão dos dados indicados, quando instado a tal.

O contribuinte deve ter em conta que o pagamento das despesas médicas e outras não envolve apenas ele e o profissional de saúde, mas também o Fisco, caso haja intenção de se beneficiar desta dedução na declaração de rendimentos. E, por isso, deve se acautelar na guarda de elementos de prova tanto da efetividade do pagamento quanto da prestação do serviço.

A jurisprudência administrativa não vincula as decisões desta instância julgadora, mas cabe trazer, como ilustração, ementas de algumas decisões do Conselho de Contribuintes - atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - relativas à matéria:

DEDUÇÃO - DESPESAS MÉDICAS - Recibos ou notas fiscais, mesmo que emitidos nos termos exigidos pela legislação, não comprovam, por si só, sem outros elementos de prova complementares, pagamentos realizados por serviços médicos ou odontológicos, quando há dúvidas sobre a efetividade da sua prestação. Nessa hipótese, justifica-se a exigência, por parte do Fisco, de elementos adicionais para a comprovação da efetividade da prestação dos serviços e/ou do pagamento. (Ac. 1º CC 104-23.311, de 2008).

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

É oportuno salientar que a autoridade julgadora forma livremente a sua convicção, a teor do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972. Neste sentido, veja-se decisão da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes:

DEDUÇÃO – DESPESAS MÉDICAS – COMPROVAÇÃO – A validade da dedução de despesa médica depende da comprovação do efetivo dispêndio do contribuinte e, 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. Cabível a glosa de valores deduzidos a título de despesas médicas cuja prestação de serviços não foi comprovada. (Ac. 104-22.775/2007)

Embora o contribuinte tenha apresentado recibos médicos apontando a existência de despesa médica, entendeu a autoridade que tais documentos eram insuficientes para atestar de forma inequívoca a alegada prestação dos serviços.

Com o intuito de demonstrar a correção da dedução pleiteada referente às despesas médicas, o defendente apresenta na impugnação:

a) Em relação aos profissionais Marcelo e Marcela Valones, recibos e cheques:

Marcelo e Marcela Valones (Dentistas)		
Valor	Recibo (fls.)	Cheque (fls)
560,00	16	19
560,00	16	20
560,00	17	21
560,00	17	22
560,00	18	23
Total		
2.800,00		

b) Em relação ao profissional José Olindo Vasconcellos apresenta, recibos e cheques:

Profissional: José Olindo Vasconcellos (Dentista)				
Valor	Cheque (fls.)	Obs: Cheque Nominal	Recibo (fls.)	Valor
1000,00	28	jeanine	25	4.000,00
1000,00	29	jeanine	26	4.940,00
1200,00	30	jeanine	27	7.740,00
1200,00	31	jeanine		16.680,00
1000,00	32	jeanine		
1250,00	33	jeanine		
1250,00	34	Jeanine		
1240,00	35	Jeanine		
800,00	36	Olindo		
1000,00	37	Olindo		
1000,00	38	Olindo		
11940,00				

A glosa referente aos serviços médicos prestados foi motivada pela falta de comprovação do efetivo pagamento, na modalidade especificada na intimação de fls. 12 (cheques, dos cheques nominais, comprovantes de transferência bancária ou, se pagamento efetuado em espécie, extrato bancário com os saques correspondentes). A glosa também foi motivada pela falta de identificação do beneficiário dos serviços prestados e descrição dos tratamentos. Tais esclarecimentos também foram solicitados através da intimação de fls. 12.

O contribuinte, em relação à despesa de R\$ 2.800,00, informada como tendo sido paga aos profissionais Marcelo e Marcela Valones (R\$ 1.120,00 e 1680,00 respectivamente), traz cheques nominais, comprovando o pagamento do serviço no montante declarado. Contudo, ainda que sanada a dúvida acerca da efetiva realização da despesa com a apresentação dos cheques nominais, permanece a imprecisão quanto ao beneficiário dos serviços prestados. Ressalto que dos recibos apresentados consta apenas a informação de que o contribuinte realizou o pagamento, sem a identificação do beneficiário. Tal informação é fundamental, uma vez que só é permitida a dedução de despesas médicas comprovadas referentes ao contribuinte e/ou seus dependentes declarados.

Quanto à despesa informada como tendo sido paga ao profissional José Olindo Vasconcellos, o contribuinte traz 7 cheques nominais à pessoa diversa do informado na DAA (Jeanine M.Pinheiro) e somente 3 cheques nominais à José Olindo, que somam o valor de R\$ 11.940,00. Além disso, traz recibos consolidados nos valores de R\$ 4.000,00, R\$ 4.940,00, R\$ 7.740,00, sem a identificação do beneficiário dos serviços prestados. A análise dos documentos apresentados não nos permite concluir terem sido os serviços realizados em favor do contribuinte ou sua dependente e, ainda, não espelha a efetividade do pagamento, tendo em vista que grande parte dos cheques é nominal à pessoa estranha e o somatório dos valores dos cheques não coincide com o total da despesa informada.

Assim, diante da deficiência probatória, mantenho a glosa efetuada pela fiscalização no valor de R\$ 19.480,00

Por todo o exposto e por tudo o mais que dos autos consta, **VOTO** pela IMPROCEDÊNCIA da impugnação para manter o crédito tributário apurado no lançamento.

Patrícia Mulbert Carlier – Relatora

Documento assinado digitalmente

Cientificado da decisão de primeira instância em 26/02/2014, o sujeito passivo interpôs, em 26/03/2014, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e efetivo pagamento
- b) a multa aplicada pela autoridade fiscal possui caráter confiscatório
- c) redução da multa aplicada
- d) violação ao princípio da capacidade contributiva

É o relatório.

Voto

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

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

A questão de fundo devolvida ao conhecimento deste Colegiado consiste em se decidir se os documentos apresentados pelo recorrente atendem à legislação de regência para reconhecimento do direito à dedução de valores despendidos com tratamento médico da base de cálculo do IRPF.

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 probatórios adicionais*”.

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

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

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

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

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

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

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

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

- a) Insuficiência do patrimônio ou das receitas declaradas para fazer frente ao custo dos serviços, dada a necessidade de prover outras despesas essenciais à vida humana;
- b) Inidoneidade dos prestadores dos serviços médicos;
- c) Incompatibilidade dos valores pagos, quando comparados com a prática normalmente verificada na praça;

- d) Ausência de registro dos respectivos recebimentos nos deveres instrumentais dos prestadores de serviços (e.g., DAA, DMED);
- e) Inusualidade da prática de pagamento de tais quantias em espécie.

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

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

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

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

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

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

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar 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 hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

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

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

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

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Elucidativos desse risco são os seguintes precedentes:

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

Numero da decisão:2003-002.600

Numero do processo: 10680.005472/2008-66

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

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

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

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

Numero da decisão: 2201-002.503

Numero do processo: 13162.000079/2009-12

Turma: Segunda Turma Extraordinária da Segunda Seção

Seção: Segunda Seção de Julgamento

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

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

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

Numero do processo: 10510.004826/2007-26

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

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

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

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2005 IRPF. COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. COMPROVAÇÃO. POSSIBILIDADE. Restando comprovado o imposto de renda retido na fonte, cabe computa-lo no lançamento. AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. Não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração. Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento.

Numero do processo: 13748.001852/2008-98

Turma: Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção

Câmara: Primeira Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Mon Apr 14 00:00:00 UTC 2014

Data da publicação: Mon May 05 00:00:00 UTC 2014

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2006
DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. INOVAÇÃO Devem ser restabelecidas as despesas devidamente comprovadas, através de documentação idônea, que faz prova da efetividade dos serviços contratados e dos respectivos beneficiários dos serviços

contratados. Vedada a inovação da fundamentação por oposição de motivo não constante da autuação. Recurso Provido

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

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

Numero do processo:13677.000205/2001-73 **Data da sessão:**Mon May 10 00:00:00 UTC 2010 **Ementa:**IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA — IRPF Ano-calendário: 1999 IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS. IDONEIDADE DE RECIBOS CORROBORADOS POR DECLARAÇÕES DOS PRESTADORES DE SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FISCALIZAÇÃO. A apresentação de recibos médicos, corroborados por Declarações dos prestadores de serviços, sem que haja qualquer indicio de falsidade ou outros fatos capazes de macular a idoneidade de aludidos documentos declinados e justificados pela fiscalização, é capaz de comprovar a efetividade e os pagamentos dos serviços médicos realizados, para efeito de dedução do imposto de renda pessoa física. Recurso especial negado **Numero da decisão:**9202-000.814 **Numero do processo:**10850.000104/2008-22 **Turma:**Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção **Câmara:**Segunda Câmara **Seção:**Segunda Seção de Julgamento **Data da sessão:**Thu Oct 05 00:00:00 UTC 2017 **Data da publicação:**Wed Oct 25 00:00:00 UTC 2017 **Ementa:**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2002 IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS. IDONEIDADE DE RECIBOS CORROBORADOS POR LAUDOS, FICHAS E EXAMES MÉDICOS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FISCALIZAÇÃO. A apresentação de recibos médicos, corroborados por Laudos, fichas e Exames Médicos, sem que haja qualquer indicio de falsidade ou outros fatos capazes de macular a idoneidade de aludidos documentos declinados e justificados pela fiscalização, é capaz de comprovar a efetividade e os pagamentos dos serviços médicos realizados, para efeito de dedução do imposto de renda pessoa física Recurso Voluntário Provido **Numero da decisão:**2202-004.319 **Numero do processo:**10980.720179/2009-29 **Turma:**Segunda Turma Especial da Segunda Seção **Seção:**Segunda Seção de Julgamento **Data da sessão:**Thu May 12 00:00:00 UTC 2011 **Data da publicação:**Fri May 13 00:00:00 UTC 2011 **Ementa:**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF Exercício: 2006 DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. Na apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física são dedutíveis as despesas com médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, efetuadas pelo contribuinte, relativas ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, quando comprovadas com documentação hábil e idônea. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. Em princípio, os recibos que, emitidos por profissionais habilitados, atendem os requisitos legais são hábeis e idôneos para fins de comprovar a dedução de despesas médicas, são eles que comprovam o pagamento. Não obstante, em havendo indícios que desabonem a presunção de idoneidade desses documentos, a autoridade fiscal tem o poder-dever de exigir outras formas de comprovação a fim de comprovar por provas ou mesmo por conjunto de indícios veementes que afastem a regra geral de aptidão dos recibos para fins de dedução. Na falta dessas provas ou indícios veementes os recibos permanecem como documentos hábeis e idôneos. Todavia, não são hábeis a justificar a dedução documentos que não contenham os requisitos intrínsecos a qualquer recibo, entre os quais identificar quem pagou, quem recebeu, o quanto foi pago e em que data, e os requisitos legais. Recurso provido em parte.

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

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

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

Numero da decisão:2001-000.204

Ademais, a singela ausência de distinção entre fonte pagadora e beneficiário é insuficiente para manter a glosa. O modo menos ambíguo e vago para identificação dos elementos essenciais do pagamento consiste na aposição de rótulos às informações. Contudo, a prática empresário-comercial de emissão de documentos nem sempre é padronizada de modo otimizado, nem observa a máxima cautela. Afinal, a linguagem natural utilizada no cotidiano tende a ser fluida (cambiante), atécnica e subordinadas às particularidades regionais. Em alguns momentos, o Direito acaba por juridicizar a prática (e.g., art. 673, 3 da Lei 556/1850).

Assim, ausentes outros obstáculos, pode-se inferir que a fonte pagadora é também o beneficiário, pois essa é a prática adotada na elaboração de documentos simplificados ou padronizados.

De fato, a própria SRFB reconhece essa circunstância, como revela consulta ao art. 97, II da IN 1.500/2014, textualmente:

Art. 97. A dedução a título de despesas médicas limita-se a pagamentos especificados e comprovados mediante documento fiscal ou outra documentação hábil e idônea que contenha, no mínimo:

[...]

II - a identificação do responsável pelo pagamento, bem como a do beneficiário **caso seja pessoa diversa daquela;** (*grifamos*).

Em sentido semelhante, a simples e isolada ausência de indicação do endereço não justifica a glosa, ante a possibilidade de identificação desse dado de outro modo, inclusive com consulta aos bancos de dados disponíveis à autoridade fiscal:

Art. 97. A dedução a título de despesas médicas limita-se a pagamentos especificados e comprovados mediante documento fiscal ou outra documentação hábil e idônea que contenha, no mínimo:

§ 4º A ausência de endereço em recibo médico é razão para ensejar a não aceitação desse documento como meio de prova de despesa médica, **porém não impede que outras provas sejam utilizadas, a exemplo da consulta aos sistemas informatizados da RFB.** (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1756, de 31 de outubro de 2017) (*grifamos*).

No caso em exame, o acórdão-recorrido manteve a glosa das despesas com base nos seguintes fundamentos e motivações:

- a) Despesa de R\$ 2.800,00, informada como tendo sido paga aos profissionais Marcelo e Marcela Valones (R\$ 1.120,00 e 1680,00 respectivamente): o órgão de origem reconhece que houve comprovação do pagamento, mas insiste em afirmar que a ausência de indicação específica do beneficiário impediria o exercício do direito à dedução;
- b) Despesa informada como tendo sido paga ao profissional José Olindo Vasconcellos: o órgão de origem reconhece que ao menos três cheques nominais, no valor de R\$ 11.940,00, foram apresentados, mas insiste em afirmar que a circunstância de os recibos serem consolidados e sem especificação de beneficiário impedem o exercício do direito.

Conforme se vê pela fundamentação, a isolada circunstância de o documento de registro do pagamento não diferenciar beneficiário e fonte pagadora deve ser superada.

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe PARCIAL PROVIMENTO, para restaurar a dedutibilidade das despesas efetuadas com Marcelo e Marcela Valones (R\$ 1.120,00 e 1680,00 respectivamente), e com José Olindo Vasconcellos, no valor de R\$ 11.940,00.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino