



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit

Fls. 1

Solução de Consulta Interna nº 33 - Cosit

Data 26 de dezembro de 2013

Origem COORDENAÇÃO-GERAL DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL - COCAJ

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

DESPESA MÉDICA. SOLICITAÇÃO DE ELEMENTOS ADICIONAIS PELA AUTORIDADE JULGADORA.

A manutenção da glosa pela autoridade julgadora, fundamentada na falta ou insuficiência de elementos adicionais por ela solicitados, como a comprovação do efetivo pagamento e da efetiva prestação de serviços, não caracteriza inovação da motivação do lançamento e, consequentemente, agravamento da exigência inicial, nos casos de lançamento decorrente de glosa de despesas médicas devido à falta de apresentação de documentação comprobatória.

A manutenção da glosa pela autoridade julgadora, fundamentada na falta ou insuficiência de elementos adicionais por ela solicitados estranhos aos argumentos e motivos apresentados pela fiscalização no lançamento, que resultem em alteração do critério jurídico do lançamento, como a comprovação do efetivo pagamento e da efetiva prestação de serviços, caracteriza inovação da motivação do lançamento e, consequentemente, agravamento da exigência inicial, nos casos de lançamento decorrente de glosa de despesas médicas devido à apresentação de documentos considerados não hábeis para comprovar a despesa.

A manutenção da glosa pela autoridade julgadora, fundamentada na falta ou insuficiência de elementos adicionais por ela solicitados relacionados com os requisitos formais necessários aos comprovantes de despesas médicas não caracteriza inovação da motivação do lançamento e, consequentemente, agravamento da exigência inicial, nos casos de lançamento decorrente de glosa de despesas médicas devido à apresentação de documentos considerados não hábeis para comprovar a despesa.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 10, 11, 14, 16, 18, 25, 28, 29, 31 e 59; Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 8º, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, art. 73, e Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, art. 41.

(e-processo nº 19535.720015/2012-20)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/12/2013 por TATIANA DORNELES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA, Assinado digi

talmente em 27/12/2013 por CLAUDIA BENITA PEDROSA MOURA, Assinado digitalmente em 27/12/2013 por NEW

TON RAIMUNDO BARBOSA DA SILVA, Assinado digitalmente em 27/12/2013 por MIRZA MENDES REIS, Assinado d

igitalmente em 31/12/2013 por CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA, Assinado digitalmente em 28/1

2/2013 por FERNANDO MOMBELLI

Impresso em 31/12/2013 por ROSANIA ROSA CARDOSO DE OLIVEIRA

Relatório

A Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial (Cocaj) encaminhou a esta Coordenação-Geral de Tributação a Consulta Interna nº 7, de 31 de maio de 2012, por meio da qual questiona se nos casos de lançamentos decorrentes de glosa de despesas médicas, por falta de apresentação de toda a documentação comprobatória solicitada pela Fiscalização ou por apresentação de documentos não hábeis para comprovar as despesas, a manutenção da glosa pela autoridade julgadora, fundamentada na falta de comprovação dessas despesas por meio de elementos adicionais por ela solicitados, seria ou não inovação da motivação do lançamento, com consequente agravamento da exigência inicial.

2. A consulente refere que anteriormente à entrada em vigor da Instrução Normativa RFB nº 1.061, de 4 de agosto de 2010, que alterou o art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 958, de 15 de julho de 2009, e da Norma de Execução Conjunta Cofis Codac nº 3, de 23 de dezembro de 2010, havia situações em que o contribuinte, intimado a comprovar as despesas médicas informadas em sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DAA), não atendia à intimação motivando a emissão de notificação de lançamento na qual constava que "o contribuinte, regularmente intimado, não atendeu à intimação, e, por isso, procedeu-se ao lançamento".

3. Relata que o interessado, ao impugnar o lançamento, juntava a documentação pertinente, que era analisada inicialmente pelas autoridades julgadoras nas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), podendo esta ser considerada insuficiente para formar a convicção do julgador, o qual solicitava elementos adicionais de convencimento, decidindo manter a glosa por falta de comprovação do efetivo pagamento e/ou da efetiva prestação de serviços.

4. Expôs que com a entrada em vigor da legislação anteriormente citada, as impugnações tempestivas às notificações de lançamento de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) emitidas por falta de atendimento à intimação, nas quais são apresentados documentos e alegadas questões de fato, passaram a ser analisadas, inicialmente, pela autoridade lançadora.

5. Assinala que ainda permanecem situações em que comprovantes de despesas médicas são apresentados pela primeira vez na DRJ, como quando o contribuinte atende à intimação mas apresenta apenas parte da documentação à autoridade lançadora. Nesses casos a glosa da despesa é motivada pela falta de apresentação da totalidade da documentação comprobatória. Na Norma de Execução Conjunta Cofis/Codac nº 3, de 2010, não há previsão de análise preliminar pela autoridade lançadora nos casos de impugnações às notificações de lançamento emitidas quando o contribuinte atende à intimação mas não apresenta a totalidade dos documentos, somente o fazendo na fase de defesa.

6. A consulente refere, ainda, situações em que o contribuinte apresenta os recibos à autoridade lançadora, que, após analisá-los, glosa a despesa médica por considerar que os recibos não possuem os requisitos formais. Há casos em que a autoridade julgadora, após diligência, decide manter a glosa fundamentada na falta de comprovação da efetividade do pagamento e/ou da efetiva prestação dos serviços.

7. A Cocaj assinala que existem divergências de entendimento no âmbito do contencioso administrativo. Há quem entenda que o documento apresentado pela primeira vez na impugnação transfere para a autoridade julgadora o seu exame. Se houver indícios de inidoneidade, o processo deve retornar em diligência a fim de que o contribuinte seja intimado

a apresentar elementos adicionais, tais como o efetivo pagamento e a efetiva prestação dos serviços. A manutenção da glosa pela DRJ por falta de comprovação das despesas médicas após a solicitação de elementos adicionais de convencimento não configura inovação na motivação do lançamento, que seria a falta de comprovação da despesa médica.

7.1. Há, inclusive, o entendimento de que, mesmo que os recibos tenham sido analisados primeiramente pela autoridade lançadora que glosou a dedução por considerar os documentos não hábeis para comprovar a despesa a partir da análise dos seus elementos formais, a solicitação de elementos adicionais pela autoridade julgadora não configura agravamento da decisão (SIC). A consulente apresentou trechos de ementas de acórdãos dessa corrente, conforme abaixo transcrito:

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. São passíveis de dedução da base de cálculo do Imposto de Renda as despesas médicas se devidamente comprovadas, em nome do contribuinte ou de seus dependentes, por documentação que preencha todos os requisitos estabelecidos em lei.

Na falta de comprovação por documentos hábeis é de se manter a glosa das despesas médicas declaradas, sobretudo quando houver necessidade de elementos adicionais para a formação da convicção de sua ocorrência, além dos recibos. (Acórdão DRJ JFA nº 09-38.923, de 02/02/2012)

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. É passível de dedução da base de cálculo do Imposto de Renda apenas a despesa médica declarada e devidamente comprovada por documentação hábil e idônea, mantendo-se a glosa sobre a parte cuja demonstração do efetivo pagamento não restou comprovada, quando o contribuinte foi instado a fazê-lo.

(Acórdão DRJ RJ2 nº 13-33.085, de 14/01/2011)

IRPF – GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS – À luz do art. 29 do Decreto nº 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. (Acórdão Conselho de Contribuintes nº 102-48.510, de 23/05/07)

7.2. Para outra corrente de entendimento, a autoridade julgadora deve apenas verificar a regularidade formal dos recibos, sendo a exigência de outros elementos de prova agravamento do lançamento, por inovação na sua motivação. Se a motivação do lançamento foi a falta de apresentação dos recibos, a manutenção da glosa com base em não comprovação de efetivo pagamento ou prestação de serviços, após requisição de diligência, seria agravamento impedido pela legislação, uma vez que os órgãos julgadores administrativos não poderiam produzir novos fundamentos para a manutenção do ato contestado.

7.2.1. Essa corrente entende, ainda, que se a autuação limitou-se a analisar a validade formal dos documentos apresentados, não poderia a autoridade julgadora invocar outros motivos, tais como a falta de comprovação da efetividade do pagamento ou da prestação de serviços para justificar a manutenção da glosa, sob pena de alterar o critério jurídico do lançamento.

7.2.2. A consulente assinalou ser difícil justificar a ideia de que a apresentação de um recurso administrativo pelo contribuinte serviria para que a Administração Tributária tenha renovada a oportunidade de sanear seus atos ou de baseá-los em novos fundamentos, e recordou que a possibilidade de agravamento da exigência inicial existe mas ela é concretizada por meio de lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento complementar

específicos em relação à matéria modificada (§ 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e o art. 41 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

7.2.3. A Cocaj apresentou o seguinte trecho de ementa de acórdão para ilustrar essa corrente de entendimento:

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. Na presença de indícios que lancem dúvidas quanto à efetividade dos serviços cuja dedução o contribuinte pleiteia, pode a autoridade fiscal exigir a apresentação de elementos adicionais de prova da despesa, como a comprovação da efetividade do pagamento. Não tendo a autoridade lançadora, entretanto, exigido tais elementos, não cabe à autoridade julgadora fazê-lo. (Acórdão CARF nº 2201-01018, de 17/03/2011)

8. Por fim apresenta os seguintes questionamentos:

A manutenção da glosa pela autoridade julgadora, fundamentada na falta ou insuficiência de elementos adicionais por ela solicitados, como a comprovação do efetivo pagamento e da efetiva prestação de serviços, caracteriza inovação da motivação do lançamento e, conseqüentemente, agravamento da exigência inicial, nos casos de:

1. notificação de lançamento decorrente de glosa de despesas médicas devida à falta de apresentação de documentação comprobatória?

2. notificação de lançamento decorrente de glosa de despesas médicas devida à apresentação de documentos considerados não hábeis para comprovar a despesa?

9. Em sua proposta de solução, a Cocaj refere que a solicitação de elementos adicionais de convencimento encontra respaldo no *caput* e § 1º do art. 73 e no art. 80 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), admitindo-se como prova de pagamento, a princípio, os recibos fornecidos por profissionais competentes, legalmente habilitados, desde que neles constem os requisitos estabelecidos no art. 80, § 1º, incisos II e III, do RIR/1999.

9.1. Persistindo dúvida, a legislação tributária permite que elementos adicionais sejam solicitados com vistas à demonstração da veracidade da dedução de despesa médica. O art. 73 do RIR/1999 estabelece que a comprovação ou justificação das deduções sejam efetuadas a juízo da autoridade lançadora. Se os documentos são apresentados pela primeira vez na impugnação, a autoridade julgadora poderá solicitar elementos adicionais de convencimento, com base no art. 29 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, sem que isso configure inovação do lançamento e agravamento da exigência inicial. Apresenta trecho de voto do Acórdão DRJ/RJII nº 13-33.085, de 14 de janeiro de 2011, abaixo transcrito:

Por sua vez, quando do exame do processo para fins de julgamento, deve o julgador, na busca da verdade material – princípio esse informador do processo administrativo fiscal –, formar o seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente restariam insuficientes, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

(...)

Nesse sentido, a comprovação de despesas médicas por meio de recibos/simples declarações emitidos por profissionais de saúde é, em alguns casos, muito frágil, devendo servir apenas como ponto de partida para a comprovação das despesas declaradas, não estando a autoridade fiscal, seja lançadora ou julgadora, obrigada a

se satisfazer somente com estes documentos, principalmente quando se trata de documentos emitidos por parente do contribuinte.

A prova definitiva e incontestável da despesa médica, nestes casos, é feita com a apresentação de documentos que comprovem a efetividade do pagamento e da prestação dos serviços, cabendo salientar que, ao se fazer pagamentos de despesas onde se pleiteará, a posteriori, a dedução para fins de cálculo do imposto de renda, o contribuinte tem que se cercar de precauções para a eventualidade de comprovação.
(...)

9.2. Expressa que nos casos em que os recibos são apresentados pela primeira vez na fase de defesa, a autoridade julgadora ao requisitar elementos adicionais e manter a glosa da dedução, se esses forem insuficientes, não implica em alterar a motivação do lançamento, pois existe vinculação entre a falta de comprovação do efetivo pagamento ou da efetiva prestação de serviços e a matéria já veiculada anteriormente no processo, qual seja, a ausência de comprovação das despesas médicas. Não há, portanto, que se falar em inovação da motivação do lançamento.

9.3. Entretanto, nos casos em que os recibos foram analisados pela autoridade lançadora unicamente sob a ótica dos requisitos formais, efetuando a glosa por considerá-los não hábeis, pois não apresentavam todas as exigências da legislação pertinente, a solicitação de elementos adicionais pela autoridade julgadora configuraria, de fato, ampliação dos limites da lide. Se a autoridade lançadora não questionou aspectos concernentes à efetividade do pagamento ou da prestação dos serviços, limitando-se a analisar a validade formal dos recibos, invocar, no âmbito do contencioso, motivação diversa para a manutenção da glosa consubstanciaria agravamento da exigência inicial, por mudança na fundamentação do lançamento.

Fundamentos

10. Primeiramente cumpre recordar que cada processo administrativo fiscal (PAF) tem suas peculiaridades relacionadas com o caso concreto.

11. Importante assinalar que a solução da controvérsia apresentada pela Cocaj deve iniciar-se pela análise do disposto no Decreto nº 70.235, de 1972, tendo em vista que é ele que rege o PAF, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, e de normas que tratam da necessidade de comprovação das despesas médicas.

11.1. Para melhor análise, transcrevem-se os seguintes textos normativos:

Decreto nº 70.235, de 1972

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

(...)

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
(...)

Documento assinado digitalmente com certificado nº 200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/12/2013 por TATIANA DORNELES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA, Assinado digitalmente em 27/12/2013 por CLAUDIA BENITA PEDROSA MOURA, Assinado digitalmente em 27/12/2013 por NEW

TON RAIMUNDO BARBOSA DA SILVA, Assinado digitalmente em 27/12/2013 por MIRZA MENDES REIS, Assinado digitalmente em 31/12/2013 por CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA, Assinado digitalmente em 28/1

2/2013 por FERNANDO MOMBELLI

Impresso em 31/12/2013 por ROSANIA ROSA CARDOSO DE OLIVEIRA

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

(...)

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

(...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

(...)

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal;

(...)

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

(...)

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

(...)

Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

(...)

Art. 59. São nulos:

(...)

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Decreto nº 7.574, de 2011

Do Lançamento Complementar

Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

§ 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

- a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou*
- b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou*

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§ 2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:

I - complementar o lançamento original; ou

II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§ 3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§ 4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§ 5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão.

Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995

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

(...)

II - das deduções relativas:

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

(...)

§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

(...)

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

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro

Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

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.

(...)

TÍTULO V

DEDUÇÕES

CAPÍTULO I

DISPOSIÇÕES GERAIS

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).

12. Em um breve resumo, tem-se que o lançamento, seja efetuado por meio de notificação de lançamento ou auto de infração, deve conter os elementos necessários para a apresentação da defesa por parte do sujeito passivo. É diante desses elementos que o interessado vai apresentar, por meio da impugnação, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta para se contrapor ao lançamento, as diligências que pretende que sejam efetuadas, os pontos de discordância e as razões e provas que possui. Assim, podemos afirmar que o lançamento delimita a matéria em relação à qual o sujeito passivo tem o direito de se defender e, por essa razão, deve indicar precisamente a disposição legal infringida.

12.1. Tem-se, ainda, que a impugnação instaura a fase litigiosa do processo e que o julgamento do processo em primeira instância compete às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

12.2. O julgador, ao analisar a impugnação e as provas apresentadas, formará livremente sua convicção e poderá determinar diligências em caso de dúvida quanto a veracidade dos fatos, em respeito ao princípio da verdade material.

12.3. A autoridade julgadora deverá proferir decisão na qual deve indicar os fundamentos legais infringidos, em respeito ao princípio da ampla defesa e do contraditório, devendo referir-se às razões de defesa suscitadas pelo impugnante. São nulas as decisões proferidos com preterição do direito de defesa.

12.4. Assinale-se que quando forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, deverá ser lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

12.5. Por seu turno, cumpre recordar que as despesas qualificadas como médicas, para serem dedutíveis na Declaração de Ajuste Anual (DAA), devem estar devidamente comprovadas, de acordo com o estabelecido no **caput** do art. 73 do Decreto nº 3.000, de 1999 RIR/1999, e na alínea “a” do inciso II do art. 8º e incisos do § 2º da Lei nº 9.250, de 1995.

despesa médica pleiteada, e, também, as razões e provas que constam da impugnação apresentada pelo interessado.

14. Em resposta ao primeiro questionamento apresentado pela consulente, pode-se afirmar que não estará a autoridade julgadora inovando ao manter a glosa fundamentada na falta ou insuficiência de elementos adicionais de prova por ela solicitados, após a análise das provas trazidas pelo interessado em sua impugnação, quando o lançamento teve como motivação justamente a falta ou insuficiência de documentação comprobatória da despesa médica. A motivação continua a mesma, qual seja a não comprovação da dedução pleiteada.

15. Em relação ao segundo questionamento, a resposta dependerá de que elementos adicionais foram solicitados pela autoridade julgadora, se esses têm ou não relação com a motivação do lançamento ou com as razões e provas trazidas pelo interessado em sua impugnação. Recorde-se que compete à autoridade julgadora o julgamento do processo de exigência do crédito tributário e, para tal, deve formar sua convicção sem, entretanto, desempenhar a função de autoridade lançadora.

15.1. Assim, se o documento apresentado à autoridade lançadora foi considerado não hábil por carência de requisito formal exigido na legislação e o interessado, ao impugnar, apresenta documentos que visem a corrigir a falta apontada, a manutenção da glosa pela autoridade julgadora, fundamentada na falta ou insuficiência de elementos adicionais por ela solicitados estranhos ao referido requisito formal, caracteriza inovação da motivação do lançamento e, conseqüentemente, agravamento da exigência inicial. Na situação apontada, o contribuinte não procurou comprovar a despesa médica por outros meios. Ele simplesmente apresentou documento com vistas a sanar a falta do requisito formal.

15.1.1. A inovação, entretanto, não ocorrerá se a manutenção da glosa pela autoridade julgadora for fundamentada na falta ou insuficiência de elementos adicionais por ela solicitados relacionados ao requisito formal que não ficou devidamente comprovado pelo contribuinte em sua impugnação.

15.2. Situação diferente ocorrerá se o interessado, ao impugnar, apresentar documentos que visem não a corrigir a falta do requisito formal apontada pela autoridade lançadora mas a comprovar a realização da despesa médica. Nessa situação, a manutenção da glosa pela autoridade julgadora fundamentada na falta ou insuficiência de elementos adicionais por ela solicitados relacionados à comprovação da dedução não caracteriza inovação pois é direito do contribuinte apresentar as provas que possui em sua defesa e compete a autoridade julgadora analisá-las, formando livremente sua convicção. Recorde-se que o princípio da verdade material rege o PAF e que, nesse caso, o próprio interessado apresentou elementos adicionais de prova.

16. Assim, a título de exemplo, se o documento apresentado à autoridade lançadora foi considerado não hábil por não conter o número do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) do emitente e o interessado apresentar à autoridade julgadora novo documento que contenha todos os requisitos legais, inclusive o CNPJ, não caberá a autoridade julgadora solicitar elementos adicionais estranhos ao delimitado no lançamento. Mas se o contribuinte apresentar declaração do prestador do serviço como meio de prova da dedução pleiteada, poderá a autoridade julgadora solicitar elementos adicionais de convencimento.

17. Ressalte-se que, a despeito de a glosa pela autoridade lançadora ter sido porque o documento apresentado foi considerado não hábil por carência de requisito formal exigido na

legislação, não há impedimento para que a autoridade julgadora cancele a glosa com base em prova outra que comprove a efetiva prestação do serviço médico e seu respectivo pagamento.

Conclusão

18. Do exposto, conclui-se que:

a) a manutenção da glosa pela autoridade julgadora, fundamentada na falta ou insuficiência de elementos adicionais por ela solicitados, como a comprovação do efetivo pagamento e da efetiva prestação de serviços, não caracteriza inovação da motivação do lançamento e, conseqüentemente, agravamento da exigência inicial, nos casos de lançamento decorrente de glosa de despesas médicas devido à falta de apresentação de documentação comprobatória;

b) a manutenção da glosa pela autoridade julgadora, fundamentada na falta ou insuficiência de elementos adicionais por ela solicitados estranhos aos argumentos e motivos apresentados pela fiscalização no lançamento, que resultem em alteração do critério jurídico do lançamento, como a comprovação do efetivo pagamento e da efetiva prestação de serviços, caracteriza inovação da motivação do lançamento e, conseqüentemente, agravamento da exigência inicial, nos casos de lançamento decorrente de glosa de despesas médicas devido à apresentação de documentos considerados não hábeis para comprovar a despesa; e

c) a manutenção da glosa pela autoridade julgadora, fundamentada na falta ou insuficiência de elementos adicionais por ela solicitados relacionados com os requisitos formais necessários aos comprovantes de despesas médicas não caracteriza inovação da motivação do lançamento e, conseqüentemente, agravamento da exigência inicial, nos casos de lançamento decorrente de glosa de despesas médicas devido à apresentação de documentos considerados não hábeis para comprovar a despesa.

À consideração superior.

CLAUDIA BENITA PEDROSA MOURA
Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. À consideração das Coordenadoras das Coordenações de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir) e de Contribuições Previdenciárias, Normas Gerais, Sistematização e Disseminação (Copen).

NEWTON RAIMUNDO BARBOSA DA SILVA
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Divisão de Impostos sobre a Renda da Pessoa Física e a Propriedade Rural (Dirpf)

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

MIRZA MENDES REIS
Coordenadora Copen

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL
MARTINS DA SILVA
Coordenadora Cotir

Aprovo a Solução de Consulta Interna. Divulgue-se na Internet e no sistema Decisões-W.

FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral de Tributação

CÓPIA