



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13831.000274/2009-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-005.033 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 29 de setembro de 2022
Recorrente CASSIA REGINA GOMES FERNANDES
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. PSICOTERAPIA. CONTRATAÇÃO COMO REQUISITO PARA OBTENÇÃO DE RECONHECIMENTO TÉCNICO. IRRELEVÂNCIA.

As despesas com os tratamentos de amparo à saúde previstas na legislação de regência, como sessões psicoterápicas, são dedutíveis na sistemática do cálculo do IRPF, independentemente do objetivo remoto ou final perseguido pelo sujeito passivo. O critério determinante previsto no texto legal para reconhecimento do direito à dedução é o efetivo pagamento da prestação do serviço à saúde (materialidade), e não a intenção do sujeito passivo, como, e.g., obter um emprego ou tomar posse de cargo público (exames e consultas admissionais), conseguir uma certificação ou reconhecimento técnico (e.g., habilitação para dirigir veículos automotores ou pilotar embarcações ou aeronaves) ou para praticar alguma atividade físico-esportiva.

Desse modo, despesas efetuadas com o pagamento de sessões psicoterápicas, desenvolvidas por profissional habilitado, implicam o direito à dedução, a despeito do desejo íntimo do sujeito passivo acerca da utilidade da contratação.

DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. COMPROVAÇÃO. ALEGADO PAGAMENTO EM ESPÉCIE. EXIGÊNCIA DE MEIO ESPECÍFICO. REGISTRO POR TERCEIRO RESPONSÁVEL PELA TRANSAÇÃO (INSTITUIÇÃO FINANCEIRA).

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 Extraordinária, 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).

DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. COMPROVAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE CHEQUES. POSSIBILIDADE.

Se não houver indícios de falsidade formal nem material-ideológica, as cópias de cheques apresentadas pelo sujeito passivo dão amparo à comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas.

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 as deduções com as despesas médicas oriundas dos pagamentos efetuados ao profissional Luiz Carlos Menezes, à razão das quantias cuja transferência tem suporte nas cópias de cheques juntadas aos autos (R\$ 8.700,00 - fls. 95-105).

(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).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto de acórdão prolatado pela 10ª Turma da DRJ/SP2 (1758.052 – fls. 125-132), 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)

Ano-calendário: 2004

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESA MÉDICA. ANÁLISE DIDÁTICA EM PSICANÁLISE.

A dedutibilidade de despesas médicas da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa física está circunscrita aos pagamentos relacionados à recuperação ou manutenção da saúde do contribuinte ou de seus dependentes, não contemplando gastos de outra natureza.

Restabelece-se a dedução comprovada e que atende aos requisitos legais.

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

Em procedimento de revisão interna da Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física – DIRPF do contribuinte supra citado, referente ao Exercício de 2005, Ano Calendário 2004, a Auditoria Fiscal efetuou o presente lançamento de ofício, nos termos do Decreto 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, tendo em vista a apuração de Dedução Indevida de Despesas Médicas, no valor de R\$ 15.154,53, a saber:

CPF/CNPJ	Nome/Razão Social	Código	Valor Declarado	Valor Glosado	MOTIVO
285.563.640-04	LUIS CARLOS MENEZES	07	12.675,00	12.675,00	Análise didática paga a psiquiatra por exigência do Plano de Formação para psicanalista. Não é tratamento médico.
61.573.796/0001-66	ALLIANZ SEGUROS S/A	11	1.257,14	1.257,14	Despesas com apólice de seguro de veículo. Sem previsão para dedução
92.672.070/0001-04	ASSOC DOS PROF.LIB.UNIV.DO BRASIL-APLUB	11	1.956,00	1.222,39	Glosa parcial
TOTAL	15.154,53				

O enquadramento legal, descrição, demonstrativo do fato gerador e valor tributável foram registrados no lançamento, às fls. 118/122.

A contribuinte contestou o lançamento através do instrumento de fls. 02/10 e documentos de fls. 14/21, alegando em síntese:

- 1) Concorda com a glosa do valor de R\$ 1.257,14 referente a dedução de despesas com apólice de seguro de veículo;
- 2) Quanto a glosa do valor de R\$ 1.222,39, concorda parcialmente, apenas quanto ao valor de R\$ 422,66, em face de erro no preenchimento da declaração;
- 3) Impugna a glosa do valor de R\$ 12.675,00, decorrente do não reconhecimento da dedutibilidade dos pagamentos efetuados ao médico psicanalista/psiquiatra Dr. Luiz Carlos Menezes, pois pouco importa se os gastos foram feitos para que a contribuinte pudesse se tornar psicanalista membro da Sociedade Brasileira de Psicanálise de São Paulo SBPSP, sendo que a contribuinte pagou por um tratamento médico, ao qual ela própria se submeteu;
- 4) O fisco não nega a autenticidade dos recibos ou dos pagamentos procurando apenas desqualificar o tratamento médico, entendendo-o como não necessário à contribuinte;
- 5) O fisco quer distinguir onde a própria lei não distingue e, a pedido da impugnante, o médico psiquiatra firmou atestado, datado de 29/06/2009;
- 6) Embora assuntos tributários não devam invadir a privacidade e intimidade do contribuinte, esclarece que o tratamento psicanalítico deveu-se, principalmente, ao fato de o marido da autuada ter praticado suicídio;
- 7) Recalcula o valor do imposto devido, apresenta DARF com recolhimento do valor de R\$ 251,98 de imposto devido e requer o desmembramento do processo administrativo;
- 8) Requer insubsistência do lançamento em relação às ilegítimas glosas de R\$ 799,73 e R\$ 12.675,00.

Às fls. 23, consta DARF com recolhimento do valor principal do imposto devido de R\$ 251,98. Às fls. 44, consta extrato do processo com pagamento de imposto devido e alocado ao processo, restando um saldo devedor e impugnado de R\$ 3.601,52, acrescido de multa de ofício e juros de mora.

É o Relatório.

Conhecemos da impugnação apresentada com observância do prazo legal e demais requisitos de admissibilidade.

A contribuinte apresenta impugnação parcial, questionando o valor de R\$ 13.474,73 de dedução com despesas médicas.

DA DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS.

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 os pagamentos

efetuados a esse título durante o Ano-Calendário. A legislação ainda exige que o contribuinte, quando intimado pelo Fisco, 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, conforme legislação específica e constante da notificação de lançamento.

O Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – RIR/99 consolida a legislação pertinente, dispondo sobre os requisitos legais exigidos para **dedução de despesas médicas**:

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

E o art. 797 do mesmo Regulamento, ao tratar da manutenção e guarda dos documentos vinculados às Declarações de Ajuste do Imposto de Renda, estabelece:

Art. 797. *É dispensada a juntada, à declaração de rendimentos, de comprovantes de deduções e outros valores pagos, obrigando-se, todavia, os contribuintes a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras, quando estas julgarem necessário (Decreto-Lei nº 352, de 17 junho de 1968, art. 4º).*

Como se verifica a partir dos dispositivos legais acima, o direito à dedução das despesas médicas na declaração está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e restringe-se aos pagamentos efetuados, especificados e comprovados pelo contribuinte, relativos ao próprio **tratamento** e aos de seus dependentes, cabendo ao contribuinte a prova de que faz jus à dedução pleiteada na declaração.

É indiscutível que a norma legal, ao prever a possibilidade de dedução de pagamentos efetuados a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos e terapeutas ocupacionais, referiu-se, tão somente, a despesas destinadas à manutenção ou

recuperação da saúde do contribuinte e de seus dependentes, razão pela qual a legislação empregue o termo **tratamento**.

Também com esse conceito, a Instrução Normativa SRF nº 15/2001 em seu art. 43 e seguintes, por nós grifados:

Despesas médicas

Art. 43. Na Declaração de Ajuste Anual podem ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem assim as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias.

§ 1º A dedução alcança, também, os pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no país destinados a coberturas de despesas médicas, odontológicas, de hospitalização e a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza.

*§ 2º A dedução das despesas médicas restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao seu próprio **tratamento** ou a de seus dependentes.*

§ 3º Não se incluem nesta dedução as despesas ressarcidas por entidades de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro.

§ 4º Caso a dedução esteja sujeita a ressarcimento parcial, considera-se como dedução apenas o montante não ressarcido.

§ 5º No caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas ou dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico ou odontológico e nota fiscal em nome do beneficiário.

§ 6º Não podem ser deduzidos os pagamentos que caracterizem investimentos em empresas, tais como títulos patrimoniais, quotas ou ações, mesmo que estes assegurem aos adquirentes o direito à assistência médica, odontológica ou hospitalar.

§ 7º Consideram-se aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas:

I - pernas e braços mecânicos;

II - cadeiras de rodas;

III - andadores ortopédicos;

IV - palmilhas ou calçados ortopédicos;

V - qualquer outro aparelho ortopédico destinado à correção de desvio de coluna ou defeitos dos membros ou das articulações.

Art. 44. Consideram-se despesas médicas ou de hospitalização as despesas de instrução com portador de deficiência física ou mental, condicionadas, cumulativamente à:

I - existência de laudo médico, atestando o estado de deficiência;

II - comprovação de que a despesa foi efetuada em entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais.

Art. 45. As despesas de internação em estabelecimento geriátrico somente são dedutíveis a título de hospitalização se o referido estabelecimento for qualificado como hospital, nos termos da legislação específica.

Art. 46. A dedução a título de despesas médicas é condicionada a que os pagamentos sejam especificados e comprovados com documentos originais que indiquem nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, a comprovação ser feita com a indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Art. 47. São admitidos os pagamentos realizados no exterior, convertidos em reais conforme o disposto no § 2º do art. 23.

Art. 48. A despesa médica paga pelo alimentante, em nome do alimentando, em razão de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, pode ser por aquele deduzida na Declaração de Ajuste Anual.

Vale ressaltar, também, o Parecer Normativo CST nº 36/77, que, ao analisar a dedutibilidade dos pagamentos a médicos e dentistas, além das despesas com hospitalização, esclarece, em seu item 3, que a legislação diz respeito a tratamentos indispensáveis à recuperação da saúde física e mental dos clientes, com grifos nossos:

Quando o legislador se refere a ‘pagamentos a médicos e dentistas’ (alínea ‘a’), sua evidente intenção é restringir essas despesas aos pagamentos dos serviços prestados diretamente por esses profissionais. Desse modo, qualquer que seja a forma, espécie, tipo ou causa da prestação de serviços desses profissionais, as despesas poderão ser admitidas, quando eles em razão de suas especialidades e das necessidades dos pacientes, executarem pessoalmente os serviços médicos ou dentários indispensáveis ao tratamento e à recuperação da saúde física e mental dos clientes. (...).

Nesse contexto, é inadmissível a pretensão dedução de despesas com análise didática exigida em Plano de Formação de psicanalista membro da Sociedade Brasileira de Psicanálise de São Paulo – SBPSP, não se vislumbrando um tratamento destinado à recuperação da saúde.

Visita ao sítio da SBPSP, <http://www.sbpsp.org.br/formacao-psicanalitica/instituto.html>, destaca-se as seguintes informações, grifadas:

Instituto de Psicanálise da Sociedade Brasileira de Psicanálise de São Paulo

(...) Instituto de Psicanálise da SBPSP, que recebeu posteriormente, como justa homenagem, o nome de “Durval Marcondes”. O Instituto é o órgão da SBPSP que coordena as atividades didáticas na finalidade de formar psicanalistas. Tais atividades compreendem: análise didática dos pretendentes à formação psicanalítica, organização de cursos teóricos, seminários clínicos, supervisões oficiais, e a instalação de Comissões formadas para apreciar os relatórios de membros filiados visando sua qualificação segundo o Regulamento do Instituto. O Instituto é composto pela sua Diretoria e pelos Corpos Docente e Discente. Compõem a Diretoria: o Diretor, o Secretário Geral, o Secretário de Seleção, o Secretário de Currículo, o Secretário de Acompanhamento, o Secretário de Análise de Crianças e Adolescentes e o Secretário Adjunto.

*A Comissão de Ensino é um órgão da SBPSP cujos componentes são eleitos em Assembléia Geral Ordinária e é coordenada pelo Diretor do Instituto. É constituída por membros efetivos, sendo sete **analistas didatas** e cinco professores. Também participam da Comissão todos os membros da Diretoria do Instituto, considerados membros natos e dois representantes do Corpo Discente, eleitos por seus pares.*

A Diretoria do Instituto e a Comissão de Ensino têm por finalidade refletir sobre a formação psicanalítica e estabelecer suas normas.

Sobre a Formação

A formação psicanalítica é oferecida a médicos e psicólogos graduados, registrados nos respectivos Conselhos Regionais. A aceitação de profissionais graduados em outras áreas do conhecimento humano ficará a critério da Comissão de Ensino

Para ser aceito como pretendente à formação é necessário ser aprovado em processo de seleção descrito no site www.sbpsp.org.br.

I. Plano de Formação

Uma vez aprovado, o pretendente selecionado deverá iniciar sua análise didática. A análise didática é uma análise pessoal realizada com um analista didata da SBPSP, ou seja, um analista qualificado para esta função.

Esta análise deverá ter a duração mínima de cinco anos, com a frequência mínima de quatro sessões semanais de 45 (quarenta e cinco) ou 50 (cinquenta) minutos de duração.

Os pretendentes selecionados e/ou membros filiados que não residam na Cidade de São Paulo estão autorizados a realizar “análise condensada”, em duas sessões diárias, em dois dias da semana.

II. Seminários Teóricos e Clínicos

(...) Os módulos eletivos visam aprofundar os estudos psicanalíticos básicos e também propiciar o conhecimento de outros autores, assim como o estudo de temas instigantes da Psicanálise Contemporânea. O mínimo obrigatório de créditos requerido para os membros filiados é a participação em 100 (cem) seminários eletivos.

Como se pode observar, as despesas apresentadas pela contribuinte como pagas a Luiz Carlos Menezes, CPF 085.563.640-04, analista didata, especialista em didática, referem-se, como a própria palavra informa, a despesas com formação para que a impugnante pudesse se tornar psicanalista membro da SBPSP.

Quanto ao atestado de fls. 21, datado de 29/06/2009, cabe esclarecer, que o frágil poder de prova de recibos e declarações se deve porque esses elementos, na verdade, são documentos particulares com validade somente entre as partes nele consignadas, conforme art. 221 do Código Civil e fazem prova tão-somente da declaração neles contidas, mas não dos fatos declarados, consoante dispõe o art. 368, do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 368. As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato. (grifou-se)

No que tange à alegação de que o tratamento psicanalítico deveu-se, principalmente, ao fato de o marido da notificada ter praticado suicídio, a contribuinte não apresentou qualquer documento que confirmasse tal situação, especialmente a necessidade de tratamento médico, com os respectivos comprovantes de pagamento e da prestação dos serviços.

Quanto à glosa do valor de R\$ 1.222,39, a contribuinte impugna o valor parcial de R\$ 799,73. O documento de fls. 14 comprova o valor pago à Plano Previdenciário da Associação dos Profissionais Liberais Univ do Brasil – APLUB, no valor de R\$ 799,73.

Considerando que o valor declarado pela contribuinte foi de R\$ 1.956,00, tendo a fiscalização glosado o valor referente a outros planos/seguros/títulos no valor de R\$ 1.222,39, acatou-se o valor da diferença de R\$ 733,61. Portanto, do valor impugnado restabelece-se a diferença entre o valor impugnado de R\$ 799,73 e o valor já acatado pela fiscalização de R\$ 733,61, resultando no restabelecimento da dedução do valor de R\$ 66,12.

Portanto, do imposto suplementar apurado e impugnado de R\$ 3.601,52, conforme extrato de fls. 44, mantém-se o valor de R\$ 3.583,82.

Conclusão

Diante do exposto, voto pela **procedência em parte da presente impugnação**, o que resulta na **manutenção parcial do crédito tributário**, como a seguir se demonstra:

[...]

E demais Acréscimos Legais.

MF/SRFB/DRJ II/SPO/SP

(Assinado Digitalmente)

VIVIAN RUICI

Relatora

VIR 877403

Ciente do acórdão da DRJ em 24/05/2012, o(a) contribuinte, em 25/06/2012, apresentou recurso voluntário, no qual alega, em apertado resumo, que a despesa médica se refere a tratamento médico e, portanto, é dedutível. Ademais, diz que os documentos apresentados comprovariam a prestação de serviço e o efetivo pagamento.

É o relatório.

Voto

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

Conheço do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para julgamento dos pedidos apresentados.

As questões de fundo devolvidas ao conhecimento deste Colegiado consistem em decidir-se se (a) os serviços prestados por LUIS CARLOS MENEZES são serviços médicos capazes de deflagrar o direito à dedução dos respectivos pagamentos, da base de cálculo do IRPJ.

Conforme expõe o i. CONS. HONÓRIO ALBUQUERQUE DE BRITO:

Retornando à sistemática do lançamento por homologação no IRPF, dentro do prazo até que se dê a homologação, e enquanto a Fazenda Pública não interfere e não se pronuncia a respeito, opera-se como que uma presunção de verdade em relação à apuração do contribuinte. Entretanto, uma vez estabelecida a ação da Fiscalização da Receita Federal para verificação de eventuais infrações, cabe ao fiscal promover as diligências necessárias.

Assim sendo, não se mostra desarrazoada a exigência do Fisco da apresentação de elementos que comprovem, a juízo da autoridade tributária, a ocorrência da prestação do serviço, sua natureza e especialidade, a quem foi prestado, a transferência efetiva dos valores pagos de quem arcou com o ônus financeiro para o beneficiário. Ao contrário, é zelo da autoridade fiscal em cumprimento de suas obrigações funcionais, com amparo da lei. Ao solicitar, por exemplo, documentos que comprovem o efetivo pagamento dos valores, não está o fiscal necessariamente a atestar a inidoneidade do recibo apresentado ou tampouco do profissional que o emitiu. Está sim a solicitar elementos que se complementam na composição de um conjunto probatório com vista a formar sua convicção. É certo que as solicitações de documentos devem atender à razoabilidade, devendo ser evitados os pedidos de provas impossíveis ou de difícil produção.

De fato, nos termos da Súmula CARF 180, *“para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais”*.

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

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

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

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

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

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

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

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

- a) Insuficiência do patrimônio ou das receitas declaradas para fazer frente ao custo dos serviços, dada a necessidade de prover outras despesas essenciais à vida humana;
- b) Inidoneidade dos prestadores dos serviços médicos;
- c) Incompatibilidade dos valores pagos, quando comparados com a prática normalmente verificada na praça;
- d) Ausência de registro dos respectivos recebimentos nos deveres instrumentais dos prestadores de serviços (e.g., DAA, DMED);
- e) Inusualidade da prática de pagamento de tais quantias em espécie.

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Elucidativos desse risco são os seguintes precedentes:

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

Numero da decisão:2003-002.600

Numero do processo: 10680.005472/2008-66

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

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

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

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2005
Ementa: IRPF. JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Se o fundamento da decisão recorrida para a manutenção da

glosa de despesa com livro caixa é diverso do fundamento do lançamento, há de se restabelecer a dedução pleiteada, pois é vedado à autoridade julgadora alterar o critério jurídico do lançamento.

Numero da decisão: 2201-002.503

Numero do processo: 13162.000079/2009-12

Turma: Segunda Turma Extraordinária da Segunda Seção

Seção: Segunda Seção de Julgamento

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

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

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

Numero do processo: 10510.004826/2007-26

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

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

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

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

Numero do processo: 13748.001852/2008-98

Turma: Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção

Câmara: Primeira Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

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

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

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2006 DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. INOVAÇÃO Devem ser restabelecidas as despesas devidamente comprovadas, através de documentação idônea, que faz prova da efetividade dos serviços contratados e dos respectivos beneficiários dos serviços contratados. Vedada a inovação da fundamentação por oposição de motivo não constante da autuação. Recurso Provido

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

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

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

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

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

Numero da decisão:2001-000.204

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

No caso em exame, em relação aos serviços prestados por Luiz Carlos Menezes, o acórdão-recorrido registra que a glosa fora motivada pelo caráter educacional da despesa, de modo a destoar do objetivo de amparo à saúde.

O critério determinante eleito pela legislação de regência para reconhecimento do direito à dedução é a circunstância de o serviço caracterizar-se como tratamento de saúde, classe ou conotação que também abarca os tratamentos psicológicos e psíquico-analíticos.

O objetivo último ou remoto do tratamento não é adotado pela legislação para discriminar o paciente. Nesse sentido, pouco importa se o paciente busca o tratamento para com o desiderato final de ser admitido em emprego privado ou para tomar posse de cargo público, para conseguir a permissão para operar um veículo em certas condições (e.g., Carteira Nacional de Habilitação, *brevet* etc), ou simplesmente para descobrir se está doente e para obter a recuperação de sua saúde.

Consta dos autos que o profissional é inscrito no CRM (44018) e o serviço prestado tratou-se de tratamento psicanalítico (fls. 21). A única forma de negar tal narrativa é reconhecer a falsidade formal ou material-ideológica do atestado em referência, cujo ônus é do Estado, dado o caráter plenamente vinculado do lançamento.

Porém, remanesce examinar o efetivo pagamento.

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).

Por observância do Princípio do Colegiado, registro minha posição pessoal, mas adiro à orientação firmada. Dada a ausência da apresentação desses extratos, é impossível acolher a pretensão de reforma do acórdão-recorrido na parte em que as pertinentes razões estiverem amparadas na alegação de pagamento em espécie.

Dado que encontram-se nos autos cópias de cheques, cabe o restabelecimento das deduções pleiteadas, à razão das quantias comprovadas como pagas, em documentação idônea e legível.

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para restaurar as deduções com as despesas médicas oriundas dos pagamentos efetuados ao profissional Luiz Carlos Menezes, à razão das quantias cuja transferência tem suporte nas cópias de cheques juntadas aos autos (R\$ 8.700,00 - fls. 95-105).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino