



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16151.000206/2009-92
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-005.091 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 24 de outubro de 2022
Recorrente EVELI EUGENIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005, 2006, 2007

EMENTA

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO JULGAMENTO DA IMPUGNAÇÃO. INOVAÇÃO DOS CRITÉRIOS DETERMINANTES ADOTADOS PELA AUTORIDADE LANÇADORA. INEXISTÊNCIA.

Se houver pertinência entre os critérios decisórios determinantes adotados pela autoridade lançadora para motivar a glosa das deduções pleiteadas, de um lado, e o objeto examinado pelo órgão de origem, do outro, não haverá inovação e, conseqüentemente, também não haverá nulidade do julgamento.

O ponto relevante do debate em ambos os momentos foi o descumprimento dos critérios pessoal e material para reconhecimento do direito à dedução, sem variação.

DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. REJEIÇÃO. GLOSA MOTIVADA PELA INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA DEDUÇÃO DE SERVIÇOS DE MASSAGENS TERAPÊUTICA E ESTÉTICA. ATIVIDADE DESENVOLVIDA POR PESSOA JURÍDICA QUE NÃO É FORMADA POR MEMBROS DE PROFISSÃO REGULAMENTADA NEM TEM A ATIVIDADE REGULAMENTADA NA ÁREA MÉDICA. MANUTENÇÃO DA GLOSA.

Para reconhecimento do direito à dedução dos valores destinados ao custeio de serviços na área de saúde, é necessário atender às duas classes de critérios previstas na legislação de regência: pessoal, referente ao tipo de profissional ou de pessoa jurídica prestadora do serviço, e material, pertinente ao serviço prestado.

Como é impossível inferir que serviços prestados por pessoas jurídicas alheias à área médica, descritos como “massagem terapêutica” e “massagem estética”, sejam atividades pertinentes à recuperação da saúde, a exigibilidade de documentação adicional para reconhecimento do alegado direito à dedução está plenamente motivada (Súmula CARF 180).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(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

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Contra o contribuinte acima qualificado, foram emitidas três Notificações de Lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF, referentes aos Exercícios 2005, 2006 e 2007, as quais lhe exigem os créditos tributários conforme demonstrativos abaixo (em Reais):

EXERCÍCIO 2005	Fls. 92
Imposto de Renda Pessoa Física Suplementar	2.088,22
Multa de Ofício (passível de redução)	1.566,16
Juros de Mora (cálculo válido até 30/06/2009)	1.142,46
Valor do Crédito Tributário Apurado	4.796,84
EXERCÍCIO 2006	Fls. 96
Imposto de Renda Pessoa Física Suplementar	1.538,90
Multa de Ofício (passível de redução)	1.154,17
Juros de Mora (cálculo válido até 30/06/2009)	578,78
Valor do Crédito Tributário Apurado	3.271,85
EXERCÍCIO 2007	Fls. 100
Imposto de Renda Pessoa Física Suplementar	5.233,61
Multa de Ofício (passível de redução)	3.925,20
Juros de Mora (cálculo válido até 30/06/2009)	1.288,51
Valor do Crédito Tributário Apurado	10.447,32

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, para cada Exercício acima mencionado, foi apurada Dedução Indevida de Despesas Médicas, conforme abaixo descrito:

EXERCÍCIO 2005

Glosa no montante de R\$ 7.593,56 referente a:

- a) Clínica Belfort: glosa de R\$ 1.000,00, em face de comprovação parcial das despesas;
- b) Fleury: glosa de R\$ 755,00, em face de despesas de não dependente da contribuinte;
- c) I. F. Mizuki: glosa de R\$ 5.838,56, em face de comprovação parcial;
- d) Bodys Vip SC Ltda: indedutíveis por se referirem a tratamento estético.

EXERCÍCIO 2006

Glosa no montante de R\$ 5.596,00 referente a:

- e) Inst. Tadeu Civital: glosa de R\$ 200,00, em face de despesas de não dependente da contribuinte;
- f) I. F. Mizuki: glosa de R\$ 3.384,00, em face de comprovação parcial;
- g) Body's Vip Estética e Body's Elegance Estética: ambos indedutíveis por se referirem a tratamento estético e cabeleireiros, sem previsão legal para dedução.

EXERCÍCIO 2007

Glosa no montante de R\$ 19.031,28 referente a:

- h) Irmandade Santa Casa de Misericórdia: glosa de R\$ 11.310,28, em face de despesas de não dependente da contribuinte;
- i) Soc. Paulista de Cirurgia: glosa de R\$ 3.200,00, em face de despesas de não dependente da contribuinte;
- j) Body's Vip Estética e Body's Elegance Estética: glosa de R\$ 2.706,00 e R\$ 1.815,00, respectivamente, ambos indedutíveis por se referirem a tratamento estético, sem previsão legal para dedução.

Na impugnação parcial apresentada tempestivamente, conforme despacho de fls. 118, são trazidas as seguintes alegações:

AC 2004/EX 2005

- concorda com a glosa de R\$ 1.000,00, referente ao pagamento efetuado à Clínica Belforte, bem como com a glosa de R\$ 755,00, relativo ao pagamento efetuado ao Laboratório Fleury, cujo recolhimento do tributo, efetuado por meio de Darf, encontra-se acostado aos autos;

- não concorda com a glosa parcial de R\$ 5.838,56 relativa ao Instituto de Fisioterapia Mizuki SC Ltda, e nem com a glosa da Body's Vip SC Ltda;

- é portadora de uma doença ortopédica crônica denominada "**CERVICOALGIA**" e há mais de trinta anos faz tratamento intensivo fisioterápico contra dores e má postura para amenizar seu problema de coluna vertebral e toda área de influência no esqueleto, diretamente afetada pelo mal. Depois, como médica obstetra, estes serviços — questionados pelo fisco como desnecessários — são indispensáveis sua própria saúde para que possa cumprir seu dia-a-dia nos hospitais (com jornadas de plantão de até 24 horas), sem experimentar dores que prejudicam o exercício de sua atividade;

- há décadas, quem sempre prestou tais serviços foi o Instituto de fisioterapia Mizuki S/C Ltda., localizado na Rua Dr. Alceu de Campos Rodrigues, 126, Vila Nova Conceição e, se depois de muitos anos, talvez por estratégia empresarial, os sócios constituíram mais duas outras empresas no mesmo endereço, diga-se de passagem, não é da alçada da impugnante; sendo **que** de sua parte só pode afirmar que sempre foram os mesmos serviços prestados na área de saúde, por uma só empresa: a "Mizuki";

- no que respeita à asseveração de que a empresa Bodys Vip S/C Ltda está cadastrada no CNPJ como clínica estética, isto não pode ser debitado como responsabilidade da impugnante; uma vez que quem responde pelos registros públicos são as empresas por meio de seus sócios e não os tomadores dos serviços que não têm a obrigação de fiscalizar tais registros públicos. O que interessa mesmo é a natureza e a real prestação do serviço, ainda que seja adotada, não se sabe lá do porquê, outra especificação na "**Discriminação dos Serviços**" nas notas fiscais das duas novas empresas.

- tanto é que nas notas fiscais da empresa Body Elegance Estética S/C Ltda, a qual foi omitida na Notificação, repisa-se consta como serviços prestados de "**Massagem Terapêutica**". Socorrendo-se do Dicionário Aurélio, tem-se o significado: Terapêutica: s.f. Parte da medicina que trata da escolha e administração dos meios de curar doenças e da natureza dos remédios, tratamento das doenças. Sinônimo: Terapia.

- ressalta evidente que os serviços constantes nas notas fiscais da empresa Body Elegance Estética S/C Ltda são necessários, normais e usuais como terapia corretiva a para minimizar a algesia, para casos de males deletérios como aquele que acompanha a impugnante há mais de trinta anos;
- despidendo acrescentar outros argumentos ao acima exposto, o que enseja, de plano, a exclusão de R\$ 2.400,00 da glosa levada a efeito sobre os serviços prestados pela empresa Body Elegance Estética S/C Ltda;
- não é de outra forma que também se argumenta a impertinência da glosa no valor de R\$ 3.438,56, na medida em que as notas fiscais da empresa Bodys Vip S/C Ltda — **para a impugnante todas as empresas sempre foram uma só: a "Mizuki"** — que, possivelmente, por conveniência dos sócios, dividiram em três os serviços mensais conforme sua conveniência empresarial, especificando-os como lhes convinha, por empresas. Basta que se verifique no cadastro do CNPJ a data de constituição de cada uma das três empresas para se comprovar as alegações da impugnante, que a "Mizuki" existe há mais de trinta anos, ao passo que as outras duas são relativamente recentes.
- se na discriminação dos serviços constantes no corpo das notas fiscais está escrito massagem estética, não é a realidade, uma vez que estes nada mais são do que o complemento dos serviços constantes nas notas fiscais da empresa Body Elegance Estética S/C ou Instituto de Fisioterapia Mizuki S/C Ltda., como se queira;
- com tudo isto quer-se dizer: Originariamente a empresa com a razão social da Instituto de Fisioterapia Mizuki S/C Ltda. prestava todos os serviços necessários à impugnante, sem que qualquer um deles fosse de embelezamento, estética ou enformosamento, e mesmo depois de constituídas outras duas, no mesmo endereço, em nada mudou os serviços originários e, ainda, se as novas empresas Body Elegance Estética S/C Ltda. e Bodys Vip S/C Ltda. não têm registros para atuar na área de saúde, não é competência da impugnante fiscalizar tais atividades e cadastros públicos sigilosos, uma vez que não tem o poder de polícia, exclusivo do Estado;
- nesta ordem, deve ser revista a glosa total de R\$ 5.838,56, porquanto a realidade dos fatos não autorizam a exação sobre tal valor e, se algo houve na alteração contratual da "Mizuki", isto não pode ser lançado como ônus fiscal da impugnante que se utiliza dos serviços como necessários manutenção de sua saúde.

AC 2005/EX 2006

- concorda com a glosa de R\$ 200,00, relativo ao Instituto Tadeu Civintal, tendo efetuado o pagamento dessa parte conforme comprova o Darf acostado aos autos;
- não concorda com a glosa de R\$ 5.396,00 do Instituto de Fisioterapia Mizuki SC Ltda, reportando-se às alegações apresentadas ao ano-calendário anterior;
- a denúncia fiscal acrescenta serviços de "**cabeleireiros**", que não havia na Notificação do período de apuração do ano-calendário anterior, mas não esclarece qual das duas empresas (*Body's Vip Estética e Body's Elegance Estética S/C Ltda*) presta tal serviço e onde foi buscar esta informação. Acresce que, não há como a impugnante enfrentar tal acusação, porquanto no corpo de nenhuma das notas fiscais delas não existe esta informação e, logo, o fato não poder ser de seu conhecimento, ainda mais porque jamais se serviu de tais serviços de "**cabeleireiros**", em qualquer uma das três empresas;
- do total das despesas informadas como gasto com saúde (R\$ 8.780,00), na DIRPF 2005/2006, o fisco aceitou R\$ 3.384,00 pagos ao Instituto de Fisioterapia Mizuki S/C Ltda. e excluiu R\$ 3.159,00 pagos à empresa Bodys Vip S/C Ltda. e R\$ 2.226,00 para a empresa Body Elegance Estética S/C Ltda, o que não se justifica porque estas duas últimas deveriam merecer o mesmo tratamento tributário da "Mizuki", ainda mais porque, como já insistido, a impugnante não pode ser responsabilizada pelo fato de os "**...serviços não se enquadram nos** critérios definidos pelo Ministério da Saúde para atuarem como clínicas médicas ou hospitalares ou mesmo possuem autorização para isto."

- como princípio de Direito não se pode esquecer que a forma não pode comprometer o fato e é justamente o que se discute neste momento, devendo prevalecer para formação do juízo a realidade fática (os serviços efetivamente prestados) sobre a realidade meramente formal (falta de registro em órgãos públicos e incorreta discriminação dos serviços nas notas fiscais).

AC 2006/EX 2007

- quanto à glosa de R\$ 2.706,00 pagos à Body's Vip Estética SC Ltda e R\$ 1.815,00 à Body's Elegance Estética SC Ltda, requer que sejam consideradas as mesmas alegações apresentadas nos anos-calendário anteriores;

- no que se refere aos valores de R\$ 11.310,28 pagos à Santa Casa de Misericórdia de São Paulo e R\$ 3.200,00 à Sociedade Paulista de Cirurgia, apesar de na inicial ter apresentado várias razões de discordância da glosa efetuada, por meio da petição de fls. 120, datada de 22/12/2009, o impugnante requer a juntada do Darf de fls. 121, desistindo de apresentar qualquer discussão com relação aos valores mencionados.

É o relatório.

Primeiramente, cumpre observar que o impugnante concorda expressamente com as seguintes deduções indevidas de despesas médicas:

Exercício	Imposto não impugnado
2005	R\$ 1.755,00
2006	R\$ 200,00
2007	R\$ 14.510,28

Desta forma, conforme previsto no art. 17, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 1997, considera-se não impugnada a matéria que não foi expressamente contestada, razão pela qual se mantém as referidas glosas. Deverá ser considerado pelo setor de arrecadação do órgão local os pagamentos efetuados pelo contribuinte, conforme Darfs de fls. 21 e 121, promovendo a devida apropriação dos mesmos, após confirmação nos sistemas internos da Receita Federal.

DESPESAS MÉDICAS.

EXERCÍCIO 2005.

Quanto à matéria impugnada - dedução das despesas médicas, dispõe o art. 8º da Lei nº 9.250 de 1995, da seguinte forma:

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

I – de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II – das deduções relativas:

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

(...)

O artigo 73, § 1º do Decreto nº 3000, de 1999, ainda prevê que:

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).

Nesse mesmo sentido, o art. 80 do Decreto nº 3.000, de 1999 – RIR, e os art. 43 a 48 da IN SRF nº 15, de 2001, não fazem qualquer restrição quanto à especialidade de despesa médica, no que se refere a dedutibilidade destes gastos, limitando-se a autorizar a dedução de pagamentos feitos 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, no caso de pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao seu próprio tratamento ou a de seus dependentes, e condicionados a que os pagamentos sejam especificados e comprovados com documentos originais que indiquem nome, endereço e número de inscrição no CPF/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.

Pode-se afirmar que os serviços de saúde abrangem o diagnóstico e o tratamento da enfermidade, e a prevenção e a manutenção da saúde, ou seja, são serviços voltados diretamente à promoção da saúde, capazes de fornecer ao cidadão uma vida plena. A legislação tributária não faz restrição à dedução das despesas médicas, quanto à finalidade do serviço de saúde prestado, não se preocupando se seria reparador ou estético, limitando-se tão somente a que haja tratamento e recuperação da saúde física e mental do beneficiário.

Na situação em tela, embora a contribuinte, junto com sua impugnação, tenha apresentado as Notas fiscais em nome das pessoas jurídicas Body Elegance Estética S/C Ltda e Bodys Vip S/C Ltda (fls. 36/58), discriminando, em relação à primeira, serviços prestados de “massagem terapêutica”, e à segunda, “massagem estética”, entendo que não há como restabelecer os pagamentos correspondentes, no valores pleiteados de R\$ 2.400,00 e R\$ 3.438,56, respectivamente.

Isto porque os serviços discriminados nas referidas notas fiscais esclarecem que a contribuinte foi submetida a massagens terapêutica e estética, procedimentos estes que somente poderiam ser considerados como despesas médicas para fins tributários, se tais serviços fossem prestados pelos profissionais constantes do rol de profissionais habilitados, dentre eles o fisioterapeuta, de acordo com a letra “a”, inciso II, art. 8º da Lei nº 9.250, de 1995, acima transcrito.

Analisando-se as notas fiscais emitidas acostadas aos autos, não é possível afirmar que os serviços de massagem terapêutica e estética foram prestados por um profissional da área médica (fisioterapeuta), devidamente habilitado no conselho de classe profissional, nos termos do disposto acima.

A massagem, seja de finalidade terapêutica ou estética, não é exclusividade do profissional da área médica (fisioterapeuta), sendo passíveis de realização por qualquer profissional de nível técnico com curso específico, o que contraria frontalmente a prescrição constante da letra “a”, inciso II, art. 8º da Lei nº 9.250, de 1995, que somente permite a dedução de pagamentos de despesas relativas a serviços privativos de um rol restrito de prestadores, de conformidade com a lei.

Além do mais, as atividades das empresas Body Elegance Estética S/C Ltda e Bodys Vip S/C Ltda também não estão enquadradas nas hipóteses referidas na alínea “a” do inciso II do art. 8º da Lei 9.250, de 1995.

Por fim, a impugnante, apesar de alegar ser portadora de doença ortopédica crônica há mais de 30 anos, não trouxe aos autos qualquer prova do fato (exames médicos, laudos, pedido médico de fisioterapia, etc) para justificar o serviço prestado.

Destaque-se que, na apreciação dos elementos de prova, é fundamental que estes não só atendam aos requisitos formais previstos na legislação, como sejam pertinentes e coerentes para a formação da convicção do julgador, tal como permitido no art. 29 do Decreto 79.235/72, que dispõe:

Decreto nº 70.235/72

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

Concluo, pelas razões acima expostas, que deve ser mantida a glosa no valor de R\$ 5.838,56, referentes aos serviços prestados pelas pessoas jurídicas Body Elegance Estética S/C Ltda e Bodys Vip S/C Ltda, porque as alegações apresentadas pelo

impugnante foram insuficientes para comprovar que tais despesas enquadram-se no conceito de despesas médicas para fins tributários.

EXERCÍCIO 2006.

Da mesma forma que no ano-calendário anterior, será aqui mantida a dedução indevida relativa aos gastos contidos nas notas fiscais das empresas Body Elegance Estética S/C Ltda e Bodys Vip S/C Ltda, no montante de R\$ 3.384,00.

Ao contrário do que afirma a impugnante, não se está exigindo dela a fiscalização da atividade das empresas mencionadas, mas sim, a comprovação de que os serviços prestados por essas pessoas jurídicas, constantes das notas fiscais apresentadas, enquadram-se no conceito de despesas médicas dedutíveis, nos termos da letra “a”, inciso II, art. 8º da Lei nº 9.250, de 1995, conforme explanado no tópico precedente.

Se houve “incorreta discriminação dos serviços nas notas fiscais”, como alega, deveria a impugnante ter apresentado outras provas, além das notas fiscais, para corroborar sua afirmação de que os serviços ali discriminados são realmente relativos a despesas médicas e que foram prestados por profissionais listados na letra “a”, inciso II, art. 8º da Lei nº 9.250, de 1995, para serem dedutíveis da base de cálculo do IR.

EXERCÍCIO 2007.

Pelos mesmos motivos expostos anteriormente, será mantida a glosa dos pagamentos efetuados à Body's Vip Estética SC Ltda (R\$ 2.706,00) e à Body's Elegance Estética SC Ltda (R\$ 1.815,00).

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de considerar IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo integralmente o crédito tributário lançado, ressaltando que, com relação ao crédito tributário da parte não contestada, foram juntados 3 Darfs (acostados às fls. 24 e 121) que, após confirmados, deverão ser apropriados ao presente processo.

A decisão de primeira instância manteve parcialmente o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

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

Exercício: 2005, 2006, 2007

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. DESPESAS MÉDICAS.

Considera-se como não impugnada, portanto não litigiosa, a parte do lançamento com a qual concorda o contribuinte.

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS.

Na falta de comprovação das despesas médicas pleiteadas na declaração de ajuste, é de se manter o lançamento nos exatos termos em que efetuado.

Gastos com massagem, se não forem comprovadamente executados por profissional, ou empresa prestadora de serviço médico, pertencente ao rol daqueles previstos na legislação, não são considerados despesas médicas para fins tributários.

Cientificado da decisão de primeira instância em 16/10/2020, o sujeito passivo interpôs, em 10/11/2020, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) as despesas declaradas possuem natureza de serviço médico e são dedutíveis;
e
- b) há nulidade da decisão por inovação de fundamento.

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.

Inicialmente, rejeito a alegação de nulidade, supostamente consistente na inserção de critérios decisórios determinantes ausentes do lançamento, pelo órgão de origem.

A autoridade lançadora rejeitou as deduções pleiteadas, referentes aos pagamentos em discussão, segundo os seguintes critérios:

- a) Pagamentos efetuados a L F Mizuki: ausência de comprovação do valor integral;
- b) Pagamentos efetuados a Body's Vip S/C Ltda: ausência de previsão legal para dedução de serviços estéticos, prestados por profissionais que não se enquadram nas profissões regulamentadas;
- c) Pagamentos efetuados a Body's Elegance Estética: ausência de previsão legal para dedução de serviços estéticos, prestados por profissionais que não se enquadram nas profissões regulamentadas.

A propósito, lê-se à fls. 93/96/101, *verbatim*:

Glosa parcial do pagamento efetuado a I F Mizuki, no valor de R\$ 5.838,56, por falta de comprovação. Foram apresentados recibos no valor total de R\$ 1.942,84. As notas fiscais emitidas pela Bodys Vip SC Ltda, não são dedutíveis, visto que estas despesas se referem a tratamento estético. No cadastro CNPJ, esta empresa está cadastrada como clínica estética.

Glosa parcial do pagamento efetuado à IF Mizuki Ltda, visto que foram comprovados somente R\$ 3.384,00. Com relação aos recibos da Body's Vip Estética e Body's Elegance Estética, ambos não são dedutíveis, visto se tratarem de despesas com tratamento estético e cabeleireiros, sem previsão legal para a sua dedução. Além disto, estas prestadoras de serviços não se enquadram nos critérios definidos pelo Ministério da Saúde para atuarem como clínicas médicas ou hospitalares ou mesmo possuem autorização para isto.

Glosa dos pagamentos efetuados A Body's Vip Estética no valor de R\$ 2.706,00 e à Body's Elegance Estética, no valor de R\$ 1.815,00, visto se tratarem de despesas com tratamento estético, sem previsão legal para a sua dedução. Além disto, estas prestadoras de serviços não se enquadram nos critérios definidos pelo Ministério da Saúde para atuarem como clínicas médicas ou hospitalares ou mesmo possuem autorização para isto.

Em pertinência, o acórdão-recorrido reafirma a falta de comprovação de que os serviços prestados atenderiam aos dois requisitos legais tidos por ausentes na motivação do lançamento: (a) a circunstância de o prestador de serviço possuir habilitação, nos termos da legislação de regência (profissão regulamentada e atividade econômica sujeita à fiscalização estatal) e (b) a circunstância de o serviço enquadrar-se como tratamento à saúde especificado pela legislação de regência.

Dada a pertinência entre o quanto examinado pelo órgão de origem e a motivação das glosas, não houve a inovação de critério determinante, e, portanto, inexistente nulidade a ser sanada.

Passo ao exame de mérito.

A questão de fundo devolvida ao conhecimento deste Colegiado consiste em decidir-se se os serviços registrados na documentação apresentada pelo sujeito passivo, prestados por pessoas jurídicas alheias às profissões regulamentadas para tanto, têm o respectivo custeio dedutível no 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 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).

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

Por observância do Princípio do Colegiado, registro minha posição pessoal, mas adiro à orientação firmada.

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

Segundo entendimento desta c. Turma 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).

No caso em exame, o critério pessoal e o critério material estão ausentes dos documentos comprobatórios juntados pelo sujeito passivo.

Dispõe o art. 80 do Decreto 3.000/1999, aplicável ao quadro fático-jurídico:

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).

Conforme lê-se no texto legal transcrito, há duas dimensões ou critérios normativos para reconhecimento do direito à dedução de pagamentos a título de despesas médicas:

- a) Critério pessoal, que estabelece os prestadores de serviços regulamentados aos quais o pagamento é destinado; e
- b) Critério material, que estabelece a pertinência entre o serviço à saúde prestado e a profissão regulamentada do prestador.

Porém, segundo a documentação apresentada pelo sujeito passivo, os dois prestadores de serviços aos quais os pagamentos foram destinados e estão em discussão não são pessoas jurídicas compostas exclusivamente por integrantes de profissão regulamentada, tampouco entidades destinadas à prestação de serviços médicos, assimiláveis hospitais gerais e especializados, hospitais universitários, maternidades, hospitais psiquiátricos, centros de medicina preventiva e outras instituições de saúde com internação, incluindo-se os hospitais militares e os hospitais de centros penitenciários, e.g. O signo distintivo de tais pessoas jurídicas é a realização de suas atividades sob a supervisão direta de médicos, dentistas, fisioterapeutas, psicólogos, fonoaudiólogos ou terapeutas ocupacionais.

Por outro lado, no campo do critério material, os serviços especificados na documentação também falham ao descrever atividades próprias dessas profissões.

De fato, lê-se, por exemplo, que houve a prestação de:

- a) Massagem terapêutica (fls. 68); e
- b) Massagem estética (fls. 77).

As palavras “terapêutica” e “estética” são vagas, pois apontam indistintamente para objetos diversos, como, .e.g, uma atividade destinada útil à saúde, porém sem valor nem ligação curativa, ou uma atividade que possui função no âmbito de esforços para a correção de uma doença.

Se tais serviços fossem prestados por profissionais sujeitos à regulamentação do setor de saúde, ou por pessoa jurídica também regulada nessa âmbito, seria possível inferir essa pertinência temática. Mas não é o caso dos autos.

Diante da impossibilidade de inferência, a exigência de documentação adicional para reconhecimento das deduções pleiteadas está plenamente motivada (Súmula CARF 180), de modo a manter-se as glosas.

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino