



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10660.004939/2007-16
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9202-009.958 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 24 de setembro de 2021
Recorrente CILENE MARIA PELUSO LOPES
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2004

DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE ELEMENTOS DE PROVA ADICIONAIS. POSSIBILIDADE.

A apresentação de recibo, por si só, não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais, tais como provas da efetiva prestação do serviço e de seu pagamento. A apresentação posterior de declaração do profissional, confirmando a prestação dos serviços, não supre a necessidade de provas adicionais

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Marcelo Milton da Silva Risso (relator), João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial para restabelecer a despesa médica no valor de R\$ 12.500,00. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

(assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Martin da Silva Gesto (suplente convocado), Rita Eliza Reis da

Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício). Ausente a conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, substituída pelo conselheiro Martin da Silva Gesto.

Relatório

01 – Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte (e-fls. 107/113) em face do V. Acórdão de n.º 2003-000466 (e-fls. 99/101) da Colenda 3ª Turma Extraordinária dessa Seção, que julgou em sessão de 28 de janeiro de 2020 o recurso voluntário da contribuinte em que se discutia o lançamento correspondente ao Imposto de Renda Pessoa Física do Exercício de 2004 em relação a glosa de despesas médicas no valor total de R\$ 23.425,70.

02 – A ementa do Acórdão recorrido está assim transcrita e registrada, *verbis*:

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

Exercício: 2004

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA DESPESAS MÉDICAS. GLOSAS. RECIBOS MÉDICOS. COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS.

Em homenagem ao princípio da verdade material, os recibos firmados por profissionais médicos, quando se coadunam com a verossimilhança das alegações e com todo o conjunto probatório, podem afastar as glosas efetuadas, de acordo com a discricionariedade, nesse ponto, da Administração Fiscal.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

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

03 – De acordo com a decisão de admissibilidade de e-fls. 140/145:

“O sujeito passivo foi cientificado do acórdão através de Aviso de Recebimento-AR em 05/08/20 (e-fls. 128).

Para a contagem de prazo, deve ser considerado o motivo de força maior reconhecido nacionalmente, decorrente da Covid-19, sendo que a Portaria RFB n.º 543, de 20/3/20, na redação da Portaria RFB n.º 4.105, de 30/7/20, prorrogou a prática de atos processuais até 31/8/20. Assim, tendo o contribuinte apresentado o presente Recurso Especial (e-fls. 107 a 125) em 14/08/20 (e-fls. 125), está dentro do prazo de quinze dias estabelecido pelo RICARF, anexo II, artigo 68.

No Recurso Especial, a recorrente visa à rediscussão da seguinte matéria: Despesas médicas.”

04 – De acordo com o despacho de admissibilidade acima indicado foi dado seguimento para rediscussão da matéria relativa a despesas médicas, sendo que a contribuinte em síntese alega:

a) os documentos acostados aos autos satisfazem com a exigência estabelecida na lei fiscal para fins de dedutibilidade;

b) que os recibos médicos apresentados acompanhados por declaração do profissional que os elaborou com firma reconhecida são aptos ao benefício fiscal da dedução, requerendo o restabelecimento das deduções das despesas médicas.

05 – Por sua vez a Fazenda Nacional foi intimada conforme despacho de encaminhamento às e-fls. 146 de 05/05/2021 apresentando em 19/05/2021 às e-fls. 147/152 as contrarrazões, alegando:

a) apresenta preliminar de não conhecimento ao recurso especial entendendo pela não caracterização de divergência entre os acórdãos confrontados em razão das diferenças existentes no conjunto probatório dos casos analisados;

b) No presente processo foi determinante para não aceitação da documentação trazida pela contribuinte para comprovação das despesas médicas deduzidas, o fato de não ter ficado claro o recebimento de valores de tais valores pelos profissionais médicos. No primeiro paradigma (acórdão n.º 9202-008.760) não foi analisada situação semelhante a relatada nos presentes autos. No segundo paradigma (acórdão n.º 2301-006.944) os profissionais de saúde registraram o recebimento dos pagamentos do autuado em suas DAA;

c) Além do mais, a tese adotada pelos acórdãos confrontados é, basicamente, a mesma – que recibos firmados por profissionais médicos podem afastar as glosas realizadas, para tanto estes recibos precisam ser hábeis e idôneos, podendo ser solicitados outros elementos de provas (acórdão n.º 9202-008.760);

d) Pelo exposto, se vê que os acórdãos confrontados adotam a mesma interpretação da legislação tributária, tendo chegado a resultados diversos em razão das diferenças entre os conjuntos probatórios trazidos aos autos;

e) no mérito, não há como considerar como comprovadas, para fins de dedução, as despesas médicas glosadas pela auditoria fiscal, dadas as particularidades do caso concreto examinado, indicando o art. 8º da Lei 9.250/95 e art. 73 do RIR/99;

f) convém esclarecer que, não obstante, a princípio, admitam-se recibos, para fins de deduções, é possível a exigência, pelo Fisco, de documentos adicionais para a comprovação da efetividade do tratamento e do real desembolso pelo contribuinte (ônus a cargo deste), sem os quais o recibo – ainda que acompanhado de declaração do profissional de saúde atestando a prestação do serviço – não é bastante para justificar o abatimento. Ressalte-se que no presente caso o acórdão recorrido registra haver dúvida quanto o recebimento dos valores declarados pelos profissionais de saúde;

g) a mera apresentação de recibos e declarações dos profissionais de saúde atestando a prestação do serviço, desacompanhada de qualquer prova documental idônea da efetividade do tratamento médico e do desembolso, resta inservível para justificar a dedução efetuada, sobretudo quando, como no caso dos presentes autos “os recibos e declarações juntados, somente, não conferem verossimilhança às deduções levadas a efeito pela contribuinte”, como bem ressaltou o voto recorrido.

06 – Sendo esse o relatório do necessário, passo ao voto.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Conhecimento

07 - O Recurso Especial do contribuinte é tempestivo contudo em contrarrazões a Fazenda Nacional, abre preliminar de não conhecimento sob a alegação de que não se caracteriza a divergência entre os paradigmas AC 9202-008.760 e nº 2301-006.944 em vista do conjunto probatório existente entre os casos analisados.

08 – Alega a Fazenda Nacional que no caso do voto recorrido o que foi determinante para a não aceitação, pela decisão de piso e pelo acórdão recorrido, da documentação trazida pela contribuinte para a comprovação das despesas com os profissionais de saúde é que registraram seus valores em suas DIRPF e a tese adotada pelos acórdãos confrontados é, basicamente, a mesma – que recibos firmados por profissionais médicos podem afastar as glosas realizadas, para tanto estes recibos precisam ser hábeis e idôneos, podendo ser solicitados outros elementos de provas.

09 – Vejamos o que diz o voto recorrido, em seu relatório e voto *verbis*:

“Relatório

Pessoalmente, apresentou impugnação às fls. 4-8, onde sustentou, em síntese, a regularidade das despesas declaradas com os seguintes profissionais: Vanessa Caranzano Braga (fisioterapeuta), Manoel Mata Machado Dias (psicólogo) e Carlos Alberto Fuzato (dentista), sendo que este, todavia, não foi objeto de glosa. Juntou, ainda, documentos às fls. 13-30.

O acórdão de primeira instância, prolatado às fls. 69-77, julgou, por unanimidade, procedente, em parte, a impugnação, para reduzir o crédito tributário lançado.

(...) omissis

Voto

Contudo, nesse particular, os documentos anexados pela contribuinte, em sede de impugnação, não permitem concluir, acima da dúvida razoável, que de fato houve o recolhimento dessas despesas.

Ocorre que, conforme noticiou o acórdão de primeira instância, à fl. 74, as declarações de imposto de renda dos profissionais Vanessa Caranzano Braga e Manoel Mata Machado Dias, no período da fiscalização, autorizam concluir que não receberam os valores a título de pagamento por serviços médicos, pela contribuinte.

Nesse sentido, para afastar essa afirmação — um dos fundamentos da decisão recorrida —, seria necessário anexar, além de exames médicos, prova do prejuízo financeiro, como saques em conta bancária ou espelhos de cheque, de forma a conferir maior plausibilidade às deduções levadas à tributação, conforme inteligência do art. 29 do Decreto 70.235/1972.

Ausentes esses elementos de prova, portanto, os recibos e declarações juntados, somente, não conferem verossimilhança às deduções levadas a efeito pela contribuinte, razões pelas quais a manutenção das glosas, na forma do fundamento pelo acórdão de primeira instância, se impõe.”

10 – Entendo que não merece acolhimento a preliminar, pois ambos os paradigmas tratam da matéria a respeito de critério de comprovação de despesas médicas e inclusive no Ac. 9202-008.760 ele trata da questão objeto da divergência no relatório e voto, *verbis*:

“Relatório

Conforme mencionado no relatório a controvérsia recursal limita-se à discussão de serem os recibos juntados aos autos provas suficientes para caracterização da prestação de serviços ao contribuinte para fins de dedução do imposto devido. No entendimento do acórdão recorrido, somente a partir do apontamento de elementos que descaracterizem os recibos apresentados, poderia a fiscalização solicitar mais provas e esclarecimentos acerca das despesas.

(...) omissis

Voto

Quanto aos serviços prestados por Luiz Fernando Silva Curti no valor de R\$ 2.500,00 (serviços odontológicos) e Paulo Antônio Sant’Anna Júnior R\$ 4.000,00 (fisioterapeuta), além dos recibos e fichas de tratamento (fls. 14/17, 23/28 e 32/39), também foram juntadas aos autos declarações emitidas em data posterior ao lançamento e por meio das quais os profissionais ratificam os serviços e os valores recebidos no ano-calendário, documentos juntados às fls. 18 e 29/30.

Mesma situação ocorre com os serviços de psicologia prestados pela Sra. Eliana Aparecida Teixeira Caetano, cuja declaração de fls. 51 atesta o atendimento feito ao paciente ao longo dos anos, tratamento que teria se iniciado em agosto de 2004 e perdurado até o ano de 2008.

Como dito mero recibo contendo os requisitos exigidos pela legislação não é documento suficiente para comprovar a realização da despesa médica, afinal com fundamento no artigo 73, caput e § 1º do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda) à autoridade fiscal é garantida, visando formar sua convicção, solicitar elementos adicionais e, no entendimento desta Relatora, as declarações emitidas posteriormente pelos profissionais são exemplos dessas provas adicionais. Ora, as declarações foram emitidas exatamente para afastar a dúvida suscitada no lançamento e sobre elas não há qualquer ressalva quanto à veracidade ou imputação de fraude.”

11 – Da mesma forma no paradigma Ac. 2301-006.944:

“Relatório

Conforme a descrição dos fatos e enquadramento legal, foram glosados R\$ 27.635,84, indevidamente deduzidos a título de despesas médicas, relativo ao Imposto de Renda ano-calendário 2002, exercício de 2003, uma vez que o contribuinte, após ter sido intimado não comprovou a efetividade dos pagamentos declarados às profissionais.

O contribuinte interpõe Recurso Voluntário nas e-fls. 59, e seguintes, em apertada síntese alega que: existe boa-fé objetiva dos recibos apresentados, apresenta doutrina e fundamenta seu recurso com base em precedentes e conceitos jurídicos-tributários; argumenta que a diligência solicitada era tão somente para checar as declarações emitidas pelos profissionais, e não para produzir prova que não seria de competência do fisco; menciona que o ônus da prova deve ser distribuído, e por fim, alega que negar a validade dos referidos documentos é o mesmo que desprezar a boa-fé tanto do Recorrente, como dos profissionais médicos e, pior, tê-las como falsa.

(...) omissis

Voto

O contribuinte apresentou os recibos de e-fls. 21/26 no valor total de R\$ 12.000,00 do profissional Luciano Catábriga, de e-fls. 27-32 no valor total de R\$ 12.000,00 da profissional Roberta Ribeiro Batista. Nas e-fls. 35 e 36 existem declarações desses profissionais registrando os tratamentos realizados, datas específicas, informações de declaração do pagamento em DAA, registrando inclusive as informações em cartório.

Assim, entendo que foram comprovados os valores depreendidos com despesas médicas no total de R\$ 24.000,00.

(...) omissis

Porém, o comprovante foi feito também por meio de cheque e declaração do profissional para tratamento do odontológico do recorrente.

A análise das provas devem ser examinada de maneira sistemática, onde o conjunto probatório possa formar convicção de que determinada situação possa ter ocorrido, ou nesse caso, que a prestação de serviços médicos tenham efetivamente prestada.

Nesse sentido, o julgador administrativo não está adstrito a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo estabelecer uma análise a partir do cotejamento de elementos que possam formar sua convicção ao caso concreto.”

12 – O voto recorrido afastou os documentos juntados pela recorrente (recibos e declarações) sob o fundamento de que haveria a necessidade de demonstração através de

“exames médicos, prova do prejuízo financeiro como saques em conta bancária ou espelhos de cheque” em virtude de ter entendido que um dos fundamentos do voto da DRJ (e-fls. 69/77) seria demonstrar que os prestadores teriam declarados os valores em DIRPF.

13 – Nesse ponto discordo do voto recorrido, pois o fundamento da decisão da DRJ foi não considerar o conjunto probatório e principalmente os recibos para demonstrar o efetivo pagamento de tais despesas e não criar mais um fundamento além do que foi efetivado pela autoridade lançadora.

14 – Portanto, entendo que deve ser conhecido o recurso especial.

Mérito

15 – No caso concreto ainda está em discussão a glosa de despesa médica no valor total de R\$ 19.500,00, sendo dos seguintes profissionais (e-fls. 10):

a) R\$ 12.500,00 – Manoel Mata Machado Fernandes Dias – Psicologia (recibos e-fls. 20 declaração e-fls. 16 e documentos pessoais e-fls. 17)

b) R\$ 7.000,00 – Vanessa Caranzo Braga – Fisioterapia (recibos e-fls. 20/23 declaração e-fls. 13 e documentos pessoais e-fls. 14)

16 – A glosa teve o seguinte fundamento e-fls. 10:

“(…)Dedução Indevida de Despesas Médicas.

Glosa do valor de R\$ 23.425,70, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução.”

17 – Por sua vez o voto recorrido adotou o seguinte fundamento:

“No mérito, não assiste razão à contribuinte.

Embora haja divergência entre Turmas de Delegacias de Julgamento e, inclusive, no âmbito deste Conselho Administrativo, esta Seção de Julgamento firmou o entendimento de que, conforme faculta o art. 29 do Decreto 70.235/1972, recibos e declarações médicas, quando verossímeis com as alegações do sujeito passivo, são documentos aptos a comprovar o efetivo recolhimento das despesas, a teor do art. 8º, § 2º, inciso III, da Lei 9.250/1995.

Contudo, nesse particular, os documentos anexados pela contribuinte, em sede de impugnação, não permitem concluir, acima da dúvida razoável, que de fato houve o recolhimento dessas despesas.

Ocorre que, conforme noticiou o acórdão de primeira instância, à fl. 74, as declarações de imposto de renda dos profissionais Vanessa Caranzano Braga e Manoel Mata Machado Dias, no período da fiscalização, autorizam concluir que não receberam os valores a título de pagamento por serviços médicos, pela contribuinte.

Nesse sentido, para afastar essa afirmação — um dos fundamentos da decisão recorrida —, seria necessário anexar, além de exames médicos, prova do prejuízo financeiro, como saques em conta bancária ou espelhos de cheque, de forma a conferir

maior plausibilidade às deduções levadas à tributação, conforme inteligência do art. 29 do Decreto 70.235/1972.

Ausentes esses elementos de prova, portanto, os recibos e declarações juntados, somente, não conferem verossimilhança às deduções levadas a efeito pela contribuinte, razões pelas quais a manutenção das glosas, na forma do fundamento pelo acórdão de primeira instância, se impõe.”

18 – No presente caso entendo que a legislação transcrita confere à autoridade fiscal – que age no intuito de defender o interesse público (“arrecadação tributária”) -, o poder de exigir, para análise da dedução de despesas médicas, outros documentos além de meros recibos ou declarações particulares, que busquem comprovar a efetiva prestação dos serviços médicos e, principalmente, o efetivo desembolso dos valores suportados pelo contribuinte, correspondentes às despesas declaradas.

19 - No entanto, entendo que a exigência da comprovação do efetivo pagamento ou da transferência do numerário ao prestador do serviço perfaz instrumento que deve ser utilizado tendo por base o Princípio da Razoabilidade, que é uma diretriz de “bom senso” aplicada ao Direito. Esse bom senso jurídico se faz necessário à medida que as exigências formais decorrentes do Princípio da Legalidade tendem a primar o “texto” das normas ante o seu espírito.

20 - Portanto, compreendo legal a adoção desse instrumento quando diante de valores que, por sua monta, possam tornar a comprovação do efetivo desembolso difícil ou mesmo impossível, exclusivamente por corresponder a numerário que não justifica movimentação financeira extraordinária.

21 – No presente caso entendo que foram apresentados, juntamente com documentos adicionais, que perfazem elementos de prova a levar à conclusão da efetividade da prestação dos serviços e do seu correspondente pagamento, e com base nos rendimentos declarados pela recorrente em sua DIRPF de (e-fls. 60/63) entendo que logrou demonstrar a efetiva prestação dos serviços ao menos em parte.

22 – Quanto ao profissional de psicologia existem 2 (dois) recibos (e-fls. 20) no valor de R\$ 450,00 e R\$ 12.050,00 e a declaração do profissional às e-fls. 37 atestando a prestação de serviço pagos em dinheiro e a quantidade de sessões. A questão se foi ou não declarado pelo prestador em sua DIRPF que cabe à fiscalização tratar.

23 – Contudo em relação aos valores de R\$ 7.000,00 (sete mil reais) relativo a despesas com fisioterapia, apesar dos recibos mensais em valor condizente para um pagamento mensal, diante dos rendimentos declarados pela recorrente, entendo que existe contradição entre os valores prestados nas duas declarações de e-fls. 13 e 39 sendo que nessa última o valor declarado como recebido é de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) e, portanto, entendo pela manutenção da glosa nessa parte.

Conclusão

24 - Diante do exposto, conheço do Recurso Especial e no mérito dou-lhe parcial provimento para restabelecer o valor da despesa no valor de R\$ 12.500,00.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa – Redator Designado

Divergi do relator apenas quanto ao restabelecimento das deduções referentes a supostos pagamentos feitos a Manoel Mata Machado Fernandes Dias, psicólogos. Entendeu o relator que os elementos adicionais apresentados pelo contribuinte: declaração do prestador confirmando a prestação dos serviços e a informação de que declarou tais rendimentos comprovariam a efetividade da despesa. Acrescentou que a informação sobre se o prestador declarou ou não tais rendimentos da DIRPF não é relevante e não caberia tratar.

Dirirjo desse entendimento. Tenho me posicionais, ao lado de outros conselheiros desta Turma, que formam maioria, no sentido de que declaração apresentada pelo próprio profissional emissor dos recibos confirmando a prestação dos serviços nada acrescenta, como força probante, aos próprios recibos, pois se trata da mesma forma de documento particular, sendo natural, aliás, que, quem emite recibos confirme que o fez. Tais declarações, quando muito, serviriam para comprovar que os recibos não são falsos. Mas o que se discute é se houve a efetiva prestação e pagamentos dos e pelos serviços, ou seja, se os recibos não foram emitidos graciosamente.

Outro fato relevante no caso, não valorizado pelo relator, foi o de que, embora o suposto prestador dos serviços tenha informado que declarou tais rendimentos, a Delegacia de Julgamento demonstrou o contrário, que na verdade a pessoa apresentou declaração simplificada, sem nenhuma indicação de rendimentos recebidos de pessoas físicas vinculada à prestação desses serviços.

Nessas condições, com as vênias do relator, entendo que, em relação ao valor de R\$ 12.500,00, deduzidos a título de pagamentos ao psicólogo Manoel Mata Machado Fernandes Dias, não restou comprovado

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa

Fl. 10 do Acórdão n.º 9202-009.958 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 10660.004939/2007-16