



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10825.000353/2006-63  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2102-001.397 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de julho de 2011  
**Matéria** IRPF - DESPESAS MÉDICAS  
**Recorrente** ALEXANDRE MARTINS DO CARMO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2003, 2004, 2005

Ementa: DESPESAS MÉDICAS. UTILIZAÇÃO DE RECIBOS MÉDICOS DE PROFISSIONAL COM GRAVES INDÍCIOS DE INIDONEIDADE IDEOLÓGICA. NECESSIDADE DE UMA COMPROVAÇÃO MAIS RIGOROSA NO TOCANTE ÀS DESPESAS COM OUTROS PROFISSIONAIS.

A utilização de recibos médicos de profissionais com graves indícios de inidoneidade ideológica por parte do fiscalizado lança sombras sobre as demais despesas dedutíveis referentes às despesas com outros profissionais de saúde. Para comprovar a dedutibilidade com estes últimos, mister a comprovação do efetivo pagamento ou a apresentação de documentos que comprovem iniludivelmente a realização do serviço (orçamentos, pedidos de exames, fichas dentárias, prescrição de receitas).

RECURSO VOLUNTÁRIO. MERA REMISSÃO AOS ARGUMENTOS DA IMPUGNAÇÃO. ARGUMENTAÇÃO *PER RELATIONEM*. IMPOSSIBILIDADE. O recorrente deve expressamente trazer as razões da insurgência no recurso voluntário, por aplicação analógica do art. 17 do Decreto nº 70.235/72 (*Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante*), não sendo possível a argumentação *per relationem*, como feita pelo recorrente, a impingir o ônus ao relator para compulsar as defesas deduzidas na primeira instância, extraindo aquelas que eventualmente fossem compatíveis com o julgado recorrido e o recurso voluntário. Ora, é ônus do recorrente apontar expressamente os pontos para os quais pretende que a Turma julgadora aprecie, não sendo viável a mera remissão aos argumentos da impugnação.

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, AFASTAR a arguição de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, DAR parcial provimento para restabelecer a despesa médica no importe de R\$ 1.590,00, no ano-calendário 2004.

*Assinado digitalmente*

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS - Relator e Presidente.

EDITADO EM: 16/08/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Atilio Pitarelli, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Giovanni Christian Nunes Campos, Núbia Matos Moura, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Rubens Maurício Carvalho.

## Relatório

Em face do contribuinte ALEXANDRE MARTINS DO CARMO, CPF/MF nº 068.130.448-00, já qualificado neste processo, foi lavrado, em 09/02/2006, auto de infração (fls. 02 a 05), com ciência postal em 13/02/2006 (fl. 62), a partir de ação fiscal iniciada em 03/03/2005 (fl. 09). Abaixo, discrimina-se o crédito tributário constituído pelo auto de infração, que sofre a incidência de juros de mora a partir do mês seguinte ao do vencimento do crédito:

|                 |              |
|-----------------|--------------|
| IMPOSTO         | R\$ 4.933,85 |
| MULTA DE OFÍCIO | R\$ 4.976,82 |

Ao contribuinte foi imputada uma glosa de despesas médicas, na forma que segue:

- glosa de despesas no importe de R\$ 6.800,00, referente ao profissional prestador Silvana Helena V P Daher (odontóloga), vez que o sujeito passivo, regularmente intimado, não apresentou em sua resposta documentação comprobatória inequívoca da realização dos referidos pagamentos, conduta essa apenas com multa de ofício ordinária no percentual de 75% sobre o imposto lançado, no ano-calendário 2002;
- glosa de despesas no importe de R\$ 6.830,00, no ano-calendário 2003, referente ao profissional prestador Gracia Maria Hosken Soares Pinto, já que emitido Ato Declaratório Executivo nº 12, de 02/06/2005, (DOU de 13/06/2005), do Delegado da Receita Federal em Bauru, tornando inidôneos, para todos os efeitos tributários, os recibos de tratamento odontológico emitidos por ou em nome dessa profissional, quando desacompanhados da efetiva comprovação do pagamento, elaborando-se, ato contínuo, a Representação Fiscal para

Fins Penais. O imposto ora apurado foi apenado com multa de ofício vinculada no percentual de 150%;

- glosa de despesas no importe de R\$ 6.590,00, no ano-calendário 2004, referente aos profissionais prestadores Renata Higo - psicóloga (R\$ 5.000,00) e Kelli Cristina M Paiva - odontóloga (R\$ 1.590,00), vez que o sujeito passivo, regularmente intimado, não apresentou em sua resposta documentação comprobatória inequívoca da realização dos referidos pagamentos.

No curso da fiscalização, o contribuinte foi intimado a apresentar os recibos originais e a comprovação do efetivo pagamento com o dispêndio com a prestadora Gracia Maria Hosken Soares Pinto (fl. 29), quando produziu a declaração de fl. 30, detalhando os recibos, os beneficiários do serviço e a forma de pagamento (em espécie).

Igualmente, foi intimado com as mesmas razões para dos demais profissionais, quando detalhou os recibos, os beneficiários dos serviços e a forma de pagamento, em espécie ou com cheques de terceiros (fls. 33 a 58).

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento, questionando as glosas com os profissionais prestadores Silvana Helena V.P. Daher, Renata Higo e Kelli Cristina M. Paiva. Em relação à prestadora Gracia Maria Hosken Soares Pinto, acostou cópia do DARF com o pagamento (fl. 100).

O impugnante juntou declarações dos profissionais controvertidos na instância de que houve a prestação dos serviços, com pagamentos em espécie ou em cheques de terceiros (fls. 101 a 103).

O julgamento foi convertido em diligência em decorrência de os recibos emitidos pelos profissionais Renata Higo e Kely Cristina Marques acostados aos autos estarem pouco legíveis, sendo necessário aclarar tais documentos, com intimação aos profissionais.

Cumprida a diligência, quando os profissionais ratificaram a prestação dos serviços (fls. 112 e 118), sendo que a profissional Kely Cristina Marques trouxe aos autos os registros informáticos dos pacientes (fls. 119 a 121), os autos retornaram para a instância julgadora.

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ-Belém (PA), por maioria de votos, julgou procedente o lançamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 01-14.062, de 26 de maio de 2009 (fls. 126 a 128), com a seguinte motivação, no mérito do voto vencedor, para manter as glosas vergastadas na instância:

(...)

*19. O contribuinte, em sua impugnação, questionou a utilização da taxa SELIC a título de juros de mora. Ocorre que a utilização do referido índice decorre de previsão expressa de lei, e não cabe à autoridade administrativa julgadora aferir a constitucionalidade de dispositivos normativos. É o que diz o art. 7º da Portaria MF nº 58/2006 e a Súmula nº 2 do Primeiro Conselho de Contribuintes:*

Art. 70 O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 1990, bem assim o entendimento da SRF expresso em atos normativos.

"Súmula 1ºCC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

*20. Sendo assim, não conheço das alegações de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de atos normativos.*

*(...)*

*22. Tendo como fundamento o dispositivo acima reproduzido, entendo que, a priori, o recibo contendo todos os requisitos exigidos pela legislação é documento suficiente para comprovar a realização da despesa médica. No entanto, nas situações em que haja dúvida acerca da idoneidade dos recibos, pode a Fiscalização exigir outros documentos que permitam formar a convicção de que a despesa médica foi efetivamente realizada. Entretanto, para solicitar elementos adicionais, é necessário que a Fiscalização apresente ao menos indícios que apontem para a inidoneidade dos recibos. Este entendimento decorre do próprio art. 80 combinado com o art. 73 do RIR/99, o qual dispõe que todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.*

*(...)*

*24. Dentre os documentos apresentados pelo contribuinte durante o procedimento fiscal, encontram-se recibos emitidos por Gracia Maria Hosken Soares Pinto. Os recibos emitidos por este profissional foram declarados inidôneos, conforme Ato Declaratório Executivo nº 12/2005. Como o contribuinte, durante o procedimento de fiscalização, apresentou recibo considerado inidôneo, entendo que a Fiscalização estava autorizada a exigir outros elementos capazes de formar a convicção de que todas as despesas médicas informadas pelo contribuinte foram efetivamente realizadas.*

*25. Sendo assim, o contribuinte, para comprovar as despesas médicas referentes aos profissionais Silvana Helena V. P. Daher, Renata Higo e Kelli Cristina M. Paiva, deveria trazer aos autos documentos aptos a demonstrar o efetivo pagamento e/ou a efetiva prestação dos serviços. Caso o pagamento tenha sido efetuado em dinheiro, restaria ao contribuinte juntar outros documentos (exames médicos, orçamentos, fichas de atendimento, etc.) que, em conjunto, formasse a convicção de que o serviço foi efetivamente prestado.*

*26. Como o contribuinte não logrou êxito em demonstrar o efetivo pagamento e/ou a efetiva prestação dos serviços, considero corretas as glosas efetuadas pela Fiscalização.*

*(...)*

O contribuinte foi intimado da decisão *a quo* em 20/07/1999 (fl. 133). Irresignado, interpôs recurso voluntário em 31/07/1999 (fl. 134).

No voluntário, o recorrente reitera *per relationem* os argumentos da impugnação e alega, em síntese, que:

- I. a decisão recorrida é nula por cerceamento do direito de defesa do contribuinte, pois não rebateu um a um as argumentações do então impugnante;
- II. comprovou com documentação hábil e idônea as despesas glosadas, na forma exigida pela Lei tributária e nas Instruções Normativas da Receita Federal, nas quais não se exige a comprovação do efetivo pagamento. Ademais, a “*eventual utilização de documentos inidôneos não "contamina" os demais tornando-os suspeitos. Seria necessário que o indício de inidoneidade fosse do próprio documento a fim de que pudesse justificar pedido de mais informações a seu respeito*”.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 20/07/1999 (fl. 133), segunda-feira, e interpôs o recurso voluntário em 31/07/2009 (fl. 134), dentro do trintídio legal, este que teve seu termo final em 19/08/2009, quarta-feira. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar o apelo, como discriminado no relatório.

De plano, aqui se afasta a nulidade da decisão recorrida, como pugnado pelo recorrente, pois o julgador não precisa rebater um a um os argumentos da defesa, mas fundamentar adequadamente a decisão. Nesse sentido: REsp 927.216/RS, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ 13/8/2007; e REsp 855.073/SC, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ 28/6/2007.

E, como se viu na decisão aqui recorrida, considerou-se como motivação bastante para manter as glosas das despesas dos demais profissionais (Silvana Helena V.P. Daher, Renata Higo e Kelli Cristina M. Paiva) a utilização da dedução de despesa com profissional que emitiu recibos com graves indícios de inidoneidade (Gracia Maria Hosken Soares Pinto), sendo que o contribuinte não conseguiu fazer a prova da real prestação do serviço (exames médicos, orçamentos, fichas de atendimento etc) ou a prova do efetivo pagamento aos primeiros antes citados.

Claramente, se vê que a decisão recorrida lançou os fundamentos para manter a glosa, como se viu na leitura do relatório desse voto, não havendo qualquer nulidade.

No mérito, concorda-se parcialmente com a decisão recorrida. Explica-se.

Aqui se traz a legislação de regência da matéria:

**Art. 8º da Lei nº 9.250/95.** *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;*

*(...)*

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

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

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

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

*(...)*

Em princípio, a apresentação de recibos médicos é prova bastante para comprovar as despesas médicas, como se vê pela leitura do art. 8º, II, “a” e § 2º, III, da Lei nº 9.250/95, acima colada. Entretanto, trata-se de uma comprovação formal, indireta do serviço prestado, não sendo uma presunção absoluta, de direito, da prestação do serviço. Tal prova pode ceder quando, da análise dos autos, levantam-se fundadas dúvidas sobre a execução do serviço, como ocorre, por exemplo, com despesas exageradas, com contribuinte que alega que todos os pagamentos de valores vultosos foram feitos em espécie ou que faz uso reconhecido de despesa indevida ou inidônea. Ocorrendo os casos citados, necessariamente o contribuinte tem que fazer uma prova robusta da execução do serviço, além dos recibos médicos, que pode passar por documentário médico que comprove os serviços prestados ou mesmo o efetivo pagamento.

Assim, apresentado grave indício de utilização de recibos inidôneos, como ocorreu no presente caso, com os recibos emitidos pela profissional Gracia Maria Hosken Soares Pinto, entende-se, em linha com o procedimento das autoridades fiscalizadora e julgadora, que há uma sombra de suspeição sobre todos os recibos médicos informados na declaração de ajuste anual do fiscalizado, não sendo possível acatar a dedutibilidade de outras

despesas médicas apenas com o cumprimento da formalidade da apresentação dos recibos (e mesmo com declaração ratificadora dos profissionais glosados). Neste caso, a autoridade fiscal pode e deve exigir que o contribuinte demonstre a efetiva comprovação do pagamento ou mesmo a prestação do serviço com documentário médico.

Esclareça-se que já tivemos oportunidade de esposar o entendimento acima, no julgamento do recurso voluntário nº 170.076, sessão de 18 de junho de 2010, prolatando o Acórdão nº 2102-00.697, unânime para rejeitar os recibos médicos apresentados por contribuinte que havia utilizado recibos outros de profissional para o qual a Receita Federal havia editado Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, com a seguinte fundamentação, *verbis*:

*À luz do art. 73, caput, do Decreto nº 3.000/99 (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)), entendo que é amplo o poder da autoridade fiscal para questionar qualquer despesa dedutível informada pelo contribuinte em sua declaração de ajuste anual, não ficando a autoridade obrigada a acatar despesas a partir de mera apresentação documental, como o recibo médico, sem lastro em registros financeiros ou documentos que comprovem a efetiva realização do serviço dedutível, especificamente quando o contribuinte apresenta graves indícios de ter utilizado recibos médicos gratuitos.*

*No caso destes autos, vê-se que a contribuinte sequer debateu a glosa referente ao profissional sumulado, logo efetuando o pagamento do imposto devido (fl. 36). Em um cenário dessa natureza, parece claro que há sombras de suspeição sobre todas as despesas dedutíveis de tal contribuinte.*

*Ao longo deste processo administrativo fiscal, a contribuinte ficou unicamente a repisar que incorreu com a despesa referente ao cirurgião-dentista Guilherme Lopes Fratezzi, não trazendo em nenhum momento qualquer documento que comprovasse a realização efetiva do serviço (como até tentou com a despesa do profissional sumulado, no caso a ficha dentária) ou mesmo o efetivo pagamento da despesa. Não parece razoável imaginar que haja um conjunto de pagamentos de R\$ 532,00 (recibo emitido em 05/06/2004), R\$ 846,00 (05/05/2004), R\$ 432,00 (05/08/2004), R\$ 652,00 (05/07/2004), R\$ 756,00 (05/10/2004), R\$ 960,00 (05/09/2004) e R\$ 822,00 (05/11/2004) sem qualquer registro bancário na conta corrente de uma contribuinte, servidora pública federal, que tem, obrigatoriamente, conta bancária onde recebe seus salários.*

*Efetivamente, a ausência de qualquer documentação que comprovasse a execução do serviço dedutível (além dos próprios recibos médicos) e a inexistência de comprovação bancária dos pagamentos, tudo aliado à conduta duvidosa do uso de recibos de profissional sumulado pela fiscalizada, levou este julgador a firmar convicção de que a despesa com o cirurgião-dentista Guilherme Lopes Fratezzi não restou adequadamente*

*comprovada, sendo correta a glosa perpetrada pela autoridade fiscal.*

*Mutatis mutandis*, o entendimento acima se aplica ao caso ora em debate, pois há grave indício de que o contribuinte utilizou recibos inidôneos de profissional sumulado pela Receita Federal do Brasil (Gracia Maria Hosken Soares Pinto), o que impede o deferimento da dedução das despesas com os profissionais Silvana Helena V.P. Daher e Renata Higo, pois aqui o contribuinte somente apresentou os recibos médicos, secundados pelas declarações ratificadoras dos profissionais, sem comprovar o efetivo pagamento das despesas, utilizando o bordão do pagamento em espécie, ou a efetiva prestação do serviço (orçamentos, pedidos de exames, fichas dentárias, prescrição de receitas etc.).

Já no tocante à despesa despendida com a profissional Kelli Cristina M Paiva - odontóloga (R\$ 1.590,00), os registros informáticos dos atendimentos (fls. 119 a 121), apresentados pela profissional, discriminando os beneficiários dos serviços, fazem prova adicional da efetiva prestação do serviço, superando o óbice apontado nos parágrafos precedentes, e, dessa forma, tal importe de despesa deve ser restabelecida na dedução da base de cálculo do imposto de renda do ano-calendário 2004.

Ainda, aqui não se compulsará as razões deduzidas na impugnação, pois se entende que o recorrente deve expressamente trazer as razões da insurgência no recurso voluntário, por aplicação analógica do art. 17 do Decreto nº 70.235/72 (*Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante*), não sendo possível a argumentação *per relationem*, como feita pelo recorrente, a impingir o ônus ao relator para compulsar as defesas deduzidas na primeira instância, extraíndo aquelas que eventualmente fossem compatíveis com o julgado recorrido e o recurso voluntário. Ora, é ônus do recorrente apontar expressamente os pontos para os quais pretende que a Turma julgadora aprecie, não sendo viável a mera remissão aos argumentos da impugnação.

Ante o exposto, voto no sentido de AFASTAR a nulidade da decisão recorrida e, no mérito, DAR parcial provimento para restabelecer a despesa médica no importe de R\$ 1.590,00, no ano-calendário 2004.

*Assinado digitalmente*

Giovanni Christian Nunes Campos