



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10930.004290/2005-36  
Recurso nº : 151.126  
Matéria : IRPF – Ex.: 2003  
Recorrente : LÚCIA HELENA MICHELS DE OLIVEIRA PEREIRA  
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR  
Sessão de : 24 de maio de 2007

**RESOLUÇÃO Nº 102-02.363**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LÚCIA HELENA MICHELS DE OLIVEIRA PEREIRA.

RESOLVEM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
PRESIDENTE

MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 10 JUL 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM, ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.

Processo nº : 10930.004290/2005-36  
Resolução nº : 102-02.363  
Recurso nº : 151.126  
Recorrente : LÚCIA HELNA MICHELS DE OLIVEIRA PEREIRA

## RELATÓRIO

Na Declaração de ajuste anual do ano-lendário de 2002 (fl. 69), a contribuinte, que naquele ano recebeu R\$ 108.852,98 de rendimentos tributáveis, R\$ 11.885,85 de rendimentos isentos e não-tributáveis e R\$ 7.669,45 de rendimentos sujeitos à tributação definitiva, informou ter gasto R\$ 27.100,00 com despesas médicas pagas a cinco profissionais diferentes, da área da medicina, fisioterapia e odontologia, cujos nomes e valores constam da fl. 03 dos autos.

Intimados os profissionais nominados à fl. 03, quatro deles apresentaram informações e documentos (livro caixa, (fl. 23 a 32) ficha odontológica (fl. 46) e declarações (fl. 42) que a fiscalização considerou hábeis à efetiva comprovação dos serviços prestados e dos valores pagos.

A fisioterapeuta Elizandra Fernandes de Oliveira, que se dirigiu à fiscalização utilizando-se papel com a identificação dos profissionais da advocacia inscritos na OAB/PR nº 7.557 e 14.890 (fl. 57), por meio de documento datado de 28/11/2005, declarou que não prestou atendimento fisioterápico à contribuinte e que em relação aos dois recibos de fls. 54, cada um no valor de R\$ 5.000,00, não foi remunerada.

A fiscalização glosou o valor informado como sendo pago à fisioterapeuta Elizandra e fez o lançamento especificado no auto de infração de fls. 68/71, por meio do qual exige da contribuinte o valor de R\$ 8.110,85, incluindo o valor do imposto suplementar, a multa de ofício de 150% e encargos legais.

A autuação foi efetuada com base no art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, arts. 8º, II, "a" e §§ 2º e 3º da Lei 9.250, de 26 de dezembro de 1945, e arts. 73, 80, 83, II e 841, III do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999.

Processo nº : 10930.004290/2005-36  
Resolução nº : 102-02.363

Cientificada em 13/12/2005 (fl. 75), em 09/01/2006 a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 76/77, alegando que procurou a profissional Elizandra que reconheceu o equívoco e providenciou a retificação de sua declaração de ajuste anual do exercício de 2003, para incluir os rendimentos pagos pela contribuinte, se comprometido a confirmar, perante o fisco, a prestação dos serviços e o recebimento dos valores indicados nos recibos de fl. 54, cujas assinaturas, inclusive, reconheceu como verdadeiras.

A 4ª Turma da DRJ de Curitiba julgou procedente o lançamento, sendo que o acórdão de fls. 79 a 81 possui a seguinte ementa:

*IRPF*

*Exercício: 2003*

*Ementa: GLOSA DE DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.*

*Mantém-se a glosa das despesas médicas pleiteadas, quando, sob procedimento fiscal, o profissional, suposto emitente dos recibos, negou a efetiva prestação dos serviços e a impugnante não juntou aos autos provas em contrário.*

*IMPUGNAÇÃO. INSTRUÇÃO DOS AUTOS.*

*A impugnação, formalizada por escrito, dever ser instruída com os documentos em que se fundamentar.*

A contribuinte foi intimada da decisão em 13/03/2006 (fl. 85) e em 10/04/2006 interpôs o recurso de fls. 86/87, acompanhado de documento que a fisioterapeuta Elizana Fernandes de Oliveira protocolizou em 21/12/2005, junto à Secretaria da Receita Federal, por meio do qual retifica o documento de fl. 55, para declarar que prestou atendimento e recebeu os valores especificados no recibo.

Para conhecimento dos demais integrantes deste colegiado, consigno que o documento de fls. 85 datado de 28/11/2005 e impresso em papel cujo timbre, modelo e formato identifica os mesmos advogados a que se refere o documento de fl. 57, igualmente datado de 28/11/2005, por meio do qual havia negado a prestação dos serviços.

Consta dos autos o arrolamento de fls. 90.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto nº. 70.235, de 06 de março de 1972, tendo sido interposto por parte legítima. Dispensado o depósito recursal por força das disposições do artigo 33, § 2º, do Decreto nº 70.235, de 1972, conheço do recurso e passo ao exame do mérito.

**Considerações iniciais acerca da matéria:**

Versa o presente recurso acerca da comprovação das deduções de despesas médicas da base de cálculo do imposto de renda e suas devidas comprovações. Em decisões anteriores sobre o assunto fiz as considerações que passo a expor nos parágrafos seguintes:

As deduções das despesas médicas da base de cálculo do imposto de renda estão disciplinadas nas disposições do artigo 8º, II, a, da Lei nº 9.250, de 1995, que seguem transcritas:

**A Lei nº. 9.250, de 1995.**

*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;*



Processo nº : 10930.004290/2005-36  
Resolução nº : 102-02.363

*b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes efetuados a estabelecimentos de ensino, até o limite anual individual de R\$ 2.373,84 (dois mil, trezentos e setenta e três reais e oitenta e quatro centavos), relativamente: (NR) (Redação dada pela Lei nº 11.311, de 13.06.2006, DOU 14.06.2006, conversão da Medida Provisória nº 280, de 15.02.2006, DOU 16.02.2006)*

*1. à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas;*

*2. ao ensino fundamental;*

*3. ao ensino médio;*

*4. à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização);*

*5. à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico; (Redação dada à alínea pela Lei nº 11.119, de 25.05.2005, DOU 27.05.2005, com efeitos a partir de 01.01.2005)*

*c) à quantia de R\$ 1.516,32 (mil, quinhentos e dezesseis reais e trinta e dois centavos) por dependente; (NR) (Redação dada à alínea pela Lei nº 11.311, de 13.06.2006, DOU 14.06.2006, conversão da Medida Provisória nº 280, de 15.02.2006, DOU 16.02.2006).*

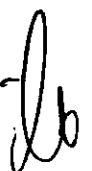
*Notas:*

*1) Assim dispunha a alínea alterada:*

*c) à quantia de R\$ 1.404,00 (mil, quatrocentos e quatro reais) por dependente; (NR) (Redação dada à alínea pela Lei nº 11.119, de 25.05.2005, DOU 27.05.2005, com efeitos a partir de 01.01.2005)*

*d) às contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;*

*e) às contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social;*



Processo nº : 10930.004290/2005-36  
Resolução nº : 102-02.363

*f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais;*

*g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do artigo 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no caso de trabalho não assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro.*

*§ 1º. A quantia correspondente à parcela isenta dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por qualquer pessoa jurídica de direito público interno, ou por entidade de previdência privada, representada pela soma dos valores mensais computados a partir do mês em que o contribuinte completar sessenta e cinco anos de idade, não integrará a soma de que trata o inciso I.*

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

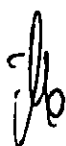
*I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;*

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

*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*



Processo nº : 10930.004290/2005-36  
Resolução nº : 102-02.363

*comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.*

*§ 3º. As despesas médicas e de educação 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 do Imposto sobre a Renda na declaração, observado, no caso de despesas de educação, o limite previsto na alínea b do inciso II deste artigo.*

**Das despesas passíveis de deduções:**

Dos dispositivos acima transcritos, conjugados de forma harmônica, tem-se que são passíveis de dedução da base de cálculo do imposto de renda, das pessoas físicas, as seguintes despesas:

- a) deduções de pagamentos feito a profissionais da área da saúde (art. 8º, II, a, da Lei nº 9.250/95).*
- b) deduções relativas a despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, observado o limite anual fixado em lei (art. 8º, II, b, da Lei nº 9.250/95).*
- c) à quantia de R\$ 1.516,32 (mil, quinhentos e dezesseis reais e trinta e dois centavos) por dependente; (NR) (Redação dada à alínea pela Lei nº 11.311, de 13.06.2006, DOU 14.06.2006, conversão da Medida Provisória nº 280, de 15.02.2006, DOU 16.02.2006)*
- d) às contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; (art. 8º, II, d, da Lei nº 9.250/95).*
- e) às contribuições às entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social; (art. 8º, II, e, da Lei nº 9.250/95).*
- f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais; (art. 8º, II, f, da Lei nº 9.250/95).*

g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do artigo 6º da Lei nº. 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no caso de trabalho não assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro.

**Das provas das despesas passíveis de deduções.**

Enquanto o artigo 11, § 3º, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, e o artigo 6º, § 2º, da Lei nº 8.134, de 1990, tratam da forma de comprovação das despesas necessárias à percepção dos rendimentos por quem exerce trabalho não assalariado, o artigo 8º, § 2º, III, da Lei nº 9.250, de 1995, disciplina a forma por meio da qual se comprovam as despesas dos valores pagos pelo contribuinte aos profissionais da área da saúde. Em relação às despesas necessárias à percepção dos rendimentos, por quem exerce trabalho não assalariado, o legislador exigiu sua comprovação ou justificação, isto é, o contribuinte deve comprovar que tais despesas foram necessárias à percepção dos seus rendimentos. Situação diferente, tratada pelo legislador, diz respeito à comprovação dos pagamentos correspondentes às despesas médicas dedutíveis da Declaração de Ajuste Anual. O paciente, ao se submeter a tratamento de saúde, não tem condições de determinar qual o tratamento indicado, razão pela qual, nestas condições, o contribuinte não prova que as despesas eram necessárias, mas sim que pagou ao profissional mediante recibo com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC de quem recebeu o valor pago.

O documento idôneo para comprovar o pagamento é o recibo ou a nota fiscal, sendo que em relação aos profissionais de saúde, na falta do recibo ou de nota fiscal, o legislador admitiu como prova a indicação do número do cheque nominativo por meio do qual foi efetuado o pagamento.

Quanto aos requisitos essenciais que devem constar do recibo, para fins de dedução da base de cálculo do imposto de renda, o valor, a natureza da prestação dos serviços, o nome de quem pagou e a assinatura identificando quem recebeu são pressupostos essenciais à sua validade. O endereço, o CPF do profissional e a identificação do beneficiário dos serviços, caso ausentes, podem ser completados posteriormente pelo tomador dos serviços, adotando-se



Processo nº : 10930.004290/2005-36  
Resolução nº : 102-02.363

*procedimento semelhante ao do pagamento com cheque nominal em que não consta o CPF, o endereço de quem recebeu e nem o nome do beneficiário dos serviços, cabendo ao contribuinte, quando de sua declaração de ajuste anual, informar o nº do CPF e o endereço de quem recebeu o valor pago por meio de cheque.*

Trilho no entendimento de que apresentados recibos exigidos pela lei, acompanhados de declaração do profissional que prestou os serviços, a mera suspeita de que os serviços não foram prestados, desacompanhada de outros elementos de convicção, não se constitui em meio de prova capaz para afastar a presunção de veracidade dos recibos. A boa-fé se presume em favor da contribuinte e a má-fé deste se prova.

Para mim, salvo em casos excepcionais, isto é: **a)** quando a autoria do recibo for atribuída a profissional que tenha contra si SÚMULA ADMINISTRATIVA DE DOCUMENTAÇÃO TRIBUTARIAMENTE INEFICAZ, devidamente homologada e com cópia nos autos para que o contribuinte possa manifestar-se em relação a ela exercendo seu direito de defesa ou; **b)** quando efetivamente existirem nos autos elementos plausíveis que possam afastar a presunção de que os serviços foram prestados e a conseqüente veracidade dos pagamentos, não se pode recusar recibo que preenche os requisitos legais e vem acompanhado de declaração do profissional que reconhece sua autoria, assinatura e confirma a prestação dos serviços e o respectivo recebimento dos valores.

Fixados os parâmetros que tenho por norte, passo à análise fática e jurídica da matéria.

#### **Da apreciação das razões recursais:**

A realidade de como os fatos acontecem na vida real nos diz que quem paga serviços de fisioterapia não desembolsa o valor em uma única oportunidade, como demonstram os recibos de fls. 54. Tais pagamentos, normalmente, são feitos de forma mensal e não correspondem a valores tão elevados. Não me parece crível que alguém, sem fazer prova, mediante exames,



Processo nº : 10930.004290/2005-36  
Resolução nº : 102-02.363

dos problemas de saúde, apresente despesas, que em se tratando de fisioterapia, estão além dos valores usualmente utilizados.

Por outro lado, não ignoro que em caso de tratamentos contínuos, não raro, os contribuintes pegam um único recibo para espelhar a realidade de todos os pagamentos.

Analisando os originais dos recibos que se encontram na fl. 45 da representação em apenso, verifico diferença de grafia entre a escrita do nome da contribuinte e dos demais dados especificados no recibo. Tal fato, ao que parece, indica que o nome da contribuinte não foi escrito no mesmo momento do preenchimento e assinatura. Quanto à divergência em relação ao número de inscrição da profissional Elizandra junto ao CREFITO, observo que nos recibos foi utilizado o número do Registro Geral junto ao CREFITO, conforme cópia do referido documento à fl. 58 e nas declarações de fls. 57 e 88 foi utilizado o número da inscrição da profissional, que é diferente do número do registro geral, mas tal divergência, por si só, não tornar inválido o recibo.

Segundo o termo de verificação e encerramento de ação fiscal, a autuação deu-se em virtude do fato da fisioterapeuta Elizandra ter remetido a correspondência de fl. fl. 57 afirmando não ter prestado os serviços e nem recebido a respectiva importância. Todavia, esta mesma profissional, no mês seguinte, utilizando-se do mesmo papel que identifica escritório de advocacia antes referido, retifica sua declaração para afirmar que prestou serviços e recebeu a respectiva importância. Esta segunda correspondência pode resultar de dois fatos: **a)** os serviços não foram prestados, mas diante da autuação a fisioterapeuta está procurando favorecer a contribuinte, chamando para si a responsabilidade; **b)** a fisioterapeuta Elizabete teria omitido tais valores em sua Declaração e, orientada por advogado, se dirigiu à Fiscalização negando a prestação de serviços. Todavia, ao prestar tal declaração, na hipótese de não ser verdadeira, estaria, em tese, cometendo crime de falsidade ideológica, razão pela qual, antes que os fatos fossem aprofundados, retificou o que declarou à fl. 55. Em algum momento alguém faltou com a verdade.



Processo nº : 10930.004290/2005-36  
Resolução nº : 102-02.363

Em circunstâncias como estas, ou seja, existindo sérias suspeitas de que os serviços não foram prestados, tenho que em se tratando de atendimento médico que deixam vestígios, isto é, que para sua execução se faz necessário exames prévios, tenho que o simples recibo, ainda que acompanhado de declaração do profissional que prestou os serviços, não se constitui em elemento suficiente para provar a realização dos mesmos. Em tais circunstâncias se faz necessário que venha aos autos outros elementos, tais como o número de sessões realizadas, a identificação do órgão do corpo que apresentava a enfermidade, a existência de exame realizado, o encaminhamento médico etc.

Pelos fundamentos expostos, VOTO NO SENTIDO DE CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA para que a fiscalização, sem prejuízo de outras diligências que entender necessárias e da emissão de parecer conclusivo:

a) intime a contribuinte para que informe o nome do médico que, no ano de 2002, lhe encaminhou para tratamento junto à fisioterapeuta Elizandra Fernandes de Oliveira.

b) intime a contribuinte para que informe se antes de iniciar o tratamento com a fisioterapeuta Elizandra Fernandes de Oliveira realizou exames prévios e, caso positivo, especifique-os.

c) intime a fisioterapeuta Elizandra Fernandes de Oliveira para que informe o nome do médico que lhe encaminhou a paciente Lúcia Helena Michels de Oliveira Pereira, no ano de 2002.

d) intime a fisioterapeuta Elizandra para que descreva a enfermidade da paciente Lúcia Helena Michels de Oliveira Pereira, no ano de 2002, e quais os exames prévios que foram realizados, juntando eventuais provas.

e) De posse nos autos das informações prestadas pela contribuinte e pela profissional, seja dado vista à contribuinte das informações prestadas pela fisioterapeuta.

Sala das Sessões-DF, em 26 de janeiro de 2007.

  
MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA