



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

**Processo n°** 10935.721673/2011-71  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2802-003.089 – 2ª Turma Especial  
**Sessão de** 09 de setembro de 2014  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** MARTA BEATRIZ BREDA DE PARIS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2007, 2008, 2010, 2011

DEPENDENTES. CURSO UNIVERSITÁRIO CONCLUÍDO NO ANO DA EM QUE LANÇADA A DEDUÇÃO NA DIRPF. POSSIBILIDADE.

O contribuinte tem o direito de deduzir como dependente filho que conclui o curso universitário no ano em que completa 24 anos.

DESPESAS COM INSTRUÇÃO. CURSO PRÉ-VESTIBULAR. GLOSA.

Apresentado mero recibo sem qualquer detalhamento da despesa com instrução a que se refere, emitido por empresa que leciona curso pré-vestibular, deve ser mantida a glosa levada a efeito, na ausência de base legal para dedução do gênero.

DESPESAS MÉDICAS. INCONSISTÊNCIAS NOS DOCUMENTOS. COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO.

É preciso a comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas deduzidas, quando os documentos que as amparariam (recibos e notas fiscais) estão permeados de sérias inconsistências, as quais levantam dúvidas sobre a efetiva prestação dos serviços.

DESPESAS MÉDICAS. INSUFICIÊNCIA DE PROVA. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO EXONERADA.

Não se confunde a insuficiência de prova apta a amparar a glosa de despesas médicas deduzidas na Declaração de Ajuste, com a existência de conjunto de provas hábil a ensejar, com o grau de verossimilhança necessário, a conclusão pela natureza dolosa da conduta do contribuinte, de modo a justificar a imposição da multa de ofício qualificada.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para restabelecer a dedução de R\$ 1.516,32 (hum mil, quinhentos e dezesseis reais e trinta e dois centavos) a título de dependentes na DAA do exercício 2007, e excluir a qualificação da multa de ofício no que se refere aos anos-calendário 2006, 2007, 2009 e 2010, nos termos do voto do relator.

(Assinado digitalmente)

Jorge Cláudio Duarte Cardoso, Presidente.

(Assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson, Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Jorge Cláudio Duarte Cardoso (Presidente da Turma), Jaci de Assis Júnior, German Alejandro San Martín Fernández, Ronnie Soares Anderson, Julianna Bandeira Toscano e Carlos André Ribas de Mello.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba (PR) - DRJ/CTA, que julgou procedente Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 41.452,99 relativo aos anos-calendário 2006, 2007, 2009 e 2010.

A autuação apurou as seguintes infrações, aqui separadas conforme os respectivos anos-calendário:

*2006*

- glosa de dependente – filho maior de 21 anos após o término do curso universitário – R\$ 1.516,32;

- glosa de despesas médicas por falta de comprovação do efetivo pagamento das despesas após intimação regular e pela impossibilidade de identificação do valor pago ao plano de saúde relativo à declarante e seus dependentes – R\$ 15.506,08;

*2007*

- glosa de despesas médicas por falta de comprovação do efetivo pagamento, por se tratar de despesa médica de seu cônjuge que declara em separado e pela impossibilidade de identificação do valor pago ao plano de saúde relativo à declarante e seus dependentes – R\$ 22.002,35;

- glosa de despesas com instrução própria, face à não apresentação de comprovante do pagamento da despesa após regularmente intimada – R\$ 2.480,66;

2009

- glosa de despesas médicas por falta de comprovação do efetivo pagamento – R\$ 7.000,00;
- glosa de despesas com instrução por falta de comprovação do efetivo pagamento – R\$ 1.400,00;

2010

- glosa de despesas médicas no valor de R\$ 8.905,00 por falta de comprovação do efetivo pagamento dos serviços e inconsistências nos documentos apresentados.

Anote-se que as glosas pertinentes a parte das despesas médicas e às despesas com instrução, tidas como indevidas/inexistentes, foram objeto de imposição de multa qualificada. Também vale acrescentar que foi realizada diligência junto à Clínica Odontológica Realeza Sociedade Simples Ltda., com o fito de verificar as despesas médicas lançadas na Declaração de Ajuste Anual (DAA) do ano-calendário 2010.

O arrazoado vertido pela contribuinte na impugnação restringiu-se a defender a inexistência de obrigação legal para que o pagamento das despesas em referência se desse em cheques bancários, e a protestar pela "REVISÃO COMPLETA do lançamento efetuado".

A DRJ/CTA manteve o lançamento integralmente, consubstanciando seu entendimento em acórdão assim ementado:

*ÔNUS DA PROVA. EFETIVO PAGAMENTO.*

*A apuração de irregularidades nos documentos apresentados para comprovação das despesas declaradas seguida de intimação para apresentação de prova do efetivo pagamento das despesas, resulta na inversão do ônus da prova do efetivo pagamento das despesas dedutíveis.*

*IMPUGNAÇÃO GENÉRICA. IMPOSSIBILIDADE.*

*A legislação que rege o processo administrativo fiscal veda a apresentação de impugnação genérica do lançamento, sem que haja indicação dos motivos de fato e de direito pelos quais o contribuinte considera que o lançamento fiscal deva ser reformado ou mesmo invalidado.*

Irresignada, a autuada interpôs recurso voluntário em 16/7/2012, alegando, em síntese:

- que Leandro Daniel de Paris era seu dependente no ano-calendário 2006, conforme documentos já anexados, pois a lei não define quanto tempo durante o ano o dependente deva estar na condição de universitário, e levando-se em conta o tempo para o registro do diploma;
- que a decisão de pagar em cheque ou dinheiro é de livre arbítrio do pagador;

- que as alegadas divergências entre informações na primeira via de notas fiscais e recibos, ou numeração de notas, devem ser explicadas pelos respectivos emitentes, e que certamente efetuou os pagamentos, pois senão não possuiria a primeira via dos indigitados documentos;

- que "o zelo extremo" levou a fiscalização a não reconhecer a expressão tratamento odontológico como um serviço prestado por um dentista ou odontólogo, à similaridade do que aconteceu com o recibo vinculado ao tratamento fisioterápico;

- que o fato de determinados profissionais médicos residirem em cidades diversas da que reside a contribuinte não é relevante, pois o serviço foi prestado em cidade próxima a de sua residência;

- que é comum em serviços prestados em clínicas que congreguem diversos profissionais os recibos e notas serem preenchidos por secretária ou funcionário administrativo, que atendem a parte burocrática;

- quanto ao valor pago como plano de saúde à Fundação Copel no ano-calendário 2007, não existia nem a exigência, nem a possibilidade de se separar no programa o valor por beneficiários, sendo impossível, pelo valor, ali estar incluído como beneficiário seu esposo.

Demanda o reconhecimento das despesas já comprovadas pelos documentos anexados ao processo, deixando claro que, com relação ao ano-calendário 2006, sua inconformidade se atém à consideração do dependente Leandro Daniel de Paris, e no tocante ao ano-calendário 2007, à glosa de despesas médicas totalizando R\$ 13.449,35. Quanto ao restante das exigências, inclusive as relativas aos anos-calendário 2009 e 2010, requer o cancelamento do débito fiscal.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

### **Da dedução com dependente.**

A matéria é regrada pelo art. 35 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995:

*Art. 35. Para efeito do disposto nos arts. 4º, inciso III, e 8º, inciso II, alínea c, poderão ser considerados como dependentes:*

*I - o cônjuge;*

*II - o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho;*

*III - a filha, o filho, a enteada ou o enteado, até 21 anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;*

*IV - o menor pobre, até 21 anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial;*

*V - o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até 21 anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;*

*VI - os pais, os avós ou os bisavós, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;*

*VII - o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador.*

*§ 1º Os dependentes a que se referem os incisos III e V deste artigo poderão ser assim considerados quando maiores até 24 anos de idade, se ainda estiverem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau.*

*§ 2º Os dependentes comuns poderão, opcionalmente, ser considerados por qualquer um dos cônjuges.*

*§ 3º No caso de filhos de pais separados, poderão ser considerados dependentes os que ficarem sob a guarda do contribuinte, em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente.*

*§ 4º É vedada a dedução concomitante do montante referente a um mesmo dependente, na determinação da base de cálculo do imposto, por mais de um contribuinte.*

A contribuinte deduziu o dependente Leandro Daniel de Paris na Declaração de Ajuste Anual (DAA) do exercício 2007, apresentando, como comprovação da relação de dependência, diploma universitário de lavra da Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE) datado de 9/3/2006, segundo o qual é conferido o grau de Engenheiro Químico ao referido, nascido em 24/8/1982 (fls. 39/40).

A fiscalização glosou a dedução com base nos seguintes argumentos:

*A contribuinte informou como dependente seu filho LEANDRO DANIEL DE PARIS, com 24 anos completados em 2006, que concluiu o ensino superior no ano de 2005, recebendo seu diploma em março de 2006 (fls. 39/40). Desta forma, no ano-calendário de 2006 não mais podia ser considerado como dependente para fins de imposto de renda.*

Muito embora tais considerações, tem-se que o diploma em questão traz em seu bojo declaração do Reitor da UNIOESTE consignando que Leandro Daniel de Paris concluiu seu Curso de Engenharia Química em 9/3/2006, do que decorre, por consequência lógica, que até 8/3/2006 ele ainda estava cursando tal graduação.

Se existe a possibilidade de que já ao final do ano de 2005 aquele houvesse concluído todas as cadeiras e atingido todos os créditos necessários para a sua formatura, também é perfeitamente possível que assim não tivesse ocorrido, como sói acontecer em

universidades públicas, nas quais, por diversos motivos, tais como greves e paralisações, acontece de o ano letivo estender-se até o ano-calendário subsequente ao inicialmente previsto para o seu término.

O fato é que a fiscalização não carrou evidências aos autos que pudessem infirmar o teor da declaração constante no diploma apresentado pela contribuinte, motivo pelo qual deve ser admitido que seu filho, Leandro Daniel de Paris, estava cursando Engenharia Química ao menos nos dois primeiros meses do ano-calendário em questão. Deve então ser reconhecida sua relação de dependência para com a autuada, restando improcedente a glosa levada a efeito no particular.

#### **Das despesas com instrução.**

A contribuinte não recorreu da glosa das despesas com instrução informadas na DAA do ano-calendário 2007, porém protesta seja acatada a dedução a esse título constante na DAA do ano-calendário 2009, R\$ 1.400,00, sustentando ser o documento por ela trazido e constante à fl. 47 suficiente para sua comprovação.

Razão não lhe assiste, entretanto. Tal documento trata-se de singelo recibo que não possui a identificação do representante do estabelecimento, não discrimina valores mensais pagos e as respectivas datas de pagamento, tampouco a série cursada pelo aluno. Inábil, portanto, para os fins que pretende a recorrente.

Não fossem bastantes tais constatações, cabe destacar que no recibo está apostado como nome da empresa emitente "ÁGUIA PRÉ-VESTIBULAR S/C LTDA.". Ora, como é cediço, a legislação não contempla a possibilidade de dedução de despesas com cursos preparatórios para vestibulares do imposto de renda de pessoas físicas, consoante pode ser visto da leitura do art. 8º, II, "b" da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Por conseguinte, deve ser mantida a autuação nesse aspecto.

#### **Das despesas médicas.**

Como narrado no Relatório ao norte, a contribuinte contesta todas as glosas das despesas médicas informadas nas DAA dos exercícios 2010 e 2011, bem como os R\$ 13.449,35 glosados a esse título com relação ao informado na DAA do exercício 2008.

A dedução de despesas médicas e de saúde na declaração de ajuste anual tem como supedâneo legal os seguintes dispositivos do art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, abaixo transcritos:

*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 hospitalares, 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.(grifei)**

#### Ano-calendário 2007

a) Foram glosadas despesas médicas correspondentes aos recibos emitidos por Luiz Eduardo Brigantini (R\$ 600,00, fl. 44), Letícia Cristina Brigantini (R\$ 5.000,00, fl. 43) e por Clarice D.V.M. Chagas (R\$ 5.000,00, fl. 45); relativamente a todos esses recibos, não há identificação do paciente e do local de emissão, além de não ter sido comprovado o pagamento, sob a alegação de ter este se dado em espécie.

Além disso, a fiscalização teceu os seguintes comentários sobre as inconsistências apuradas nos ditos documentos, abaixo separadas conforme o respectivo emitente:

- Luiz Eduardo Brigantini: a assinatura do profissional no recibo é diferente de sua assinatura nos recibos do ano de 2010 (fls. 52/53), constando na discriminação dos serviços apenas a expressão "Tratamento Odontológico";

- Letícia Cristina Brigantini: é residente em Paranaíba/PR, conforme cadastros da Receita Federal do Brasil, e os dados nesse recibo (nome do pagador, valor, tipo de serviço prestado, local e data de emissão), nos recibos emitidos por Clarice D.V.M. Chagas de fl. 45 (neste recibo somente o nome do pagador) e Luiz Eduardo Brigantini (R\$ 600,00, fl. 44), Letícia Cristina Brigantini (R\$ 5.000,00, fl. 43) e por Clarice D.V.M. Chagas de fls. 48/50 e 42/43 (dos anos de 2009 e 2010) e nas Notas Fiscais emitidas pela Clínica Odontológica Realeza de fls. 54/88 (do ano de 2010) foram escritos pela mesma pessoa;

- Clarice D.V.M. Chagas: é residente em Pranchita/PR; informou em sua DIRPF ter DAA ter recebido apenas R\$ 1.500,00 de pessoas físicas no ano de 2007; o recibo por ela emitido é datado de 11/11/2007, um domingo; o nome do pagador nesse recibo, nos recibos emitidos por Letícia Cristina Brigantini de fl. 43 e Luiz Eduardo Brigantini de fls. 48/50 e 52/53

(dos anos de 2009 e 2010) e nas Notas Fiscais emitidas pela Clínica Odontológica Realeza de fls. 54/88 (do ano de 2010) foram escritos pela mesma pessoa.

O exame dos documentos de fls. 43 e 45 revela que neles consta, como pessoa que pagou pelas despesas médicas, a recorrente; no de fl. 44, o pagante consignado consta como sendo Lucas de Paris, dependente na DAA do ano correspondente ao da emissão do recibo.

Considero que não trilha bom caminho interpretação segundo a qual, além do nome da pessoa física que pagou pelo serviço, deveria necessariamente estar consignado o nome do beneficiário.

De uma maneira geral, como é cediço, o recibo emitido pelos prestadores de serviço pessoa física é entregue para os pacientes assim que se dá o pagamento do tratamento ou consulta, sem dispor de campo próprio ou apartado a ser preenchido com a indicação do beneficiário, até mesmo porque, na maioria das vezes, este se confunde com a própria pessoa que está realizando a quitação.

Destarte, à míngua de evidências outras que assim o justifiquem, o nome constante como responsável pelo pagamento deve ser aceito e presumido como sendo o do beneficiário da prestação do serviço a que se refere o recibo, em respeito ao princípio da boa fé que deve reger as relações fisco-contribuinte.

Nesse sentido, tem-se o entendimento da própria Receita Federal do Brasil sobre o tema, consoante espelha a Solução de Consulta Interna nº 23, de 30 de agosto de 2013 (Diário Oficial da União de 10/2/2014), da qual se reproduz a respectiva ementa:

***ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA  
IRPF DESPESAS MÉDICAS. IDENTIFICAÇÃO DO  
BENEFICIÁRIO.***

*São dedutíveis, da base de cálculo do IRPF, as despesas médicas realizadas pelo contribuinte, referentes ao próprio tratamento e de seus dependentes, desde que especificadas e comprovadas mediante documentação hábil e idônea.*

***Na hipótese de o comprovante de pagamento do serviço médico prestado ter sido emitido em nome do contribuinte sem a especificação do beneficiário do serviço, pode-se presumir que esse foi o próprio contribuinte, exceto quando, a juízo da autoridade fiscal, forem constatados razoáveis indícios de irregularidades.***

*No caso de o serviço médico ter sido prestado a dependente do contribuinte, sem a especificação do beneficiário do serviço no comprovante, essa informação poderá ser prestada por outros meios de prova, inclusive por declaração do profissional ou da empresa emissora do referido documento comprobatório.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 Código de Processo Civil (CPC), art. 332; Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 8º, inciso II, alínea “a” e §*

2º, e Decreto nº 3.000, de 26 de dezembro de 1999 (RIR/1999), art. 80, § 1º, incisos II e III. (grifei)

Não obstante tais considerações, cabe frisar que a contribuinte não comprovou o efetivo pagamento das despesas em questão, necessário consoante as diversas inconsistências constatadas pela fiscalização; além disso, os recibos em tela carecem do endereço profissional dos emitentes, requisito indispensável de acordo com o art. 8º, § 2º, III da Lei nº 9.250/95, mais acima transcrito.

Impende, nessa esteira, ser mantida a glosa vergastada.

b) Foram glosadas despesas médicas informadas na DAA como pagas a Fundação Copel de Previdência e Assistência Social, no valor de R\$ 2.849,35.

A contribuinte foi intimada a apresentar documentos do Plano de Saúde dessa Fundação nos quais estivessem informados: os nomes de todos os beneficiários; os valores das mensalidades e das despesas discriminadas por beneficiário; os valores de todos os reembolsos referentes às despesas médicas pagas, e os tipos de serviços médicos cobertos pelo Plano de Saúde.

No único documento trazido pela autuada (fl. 42), o "Comprovante de Rendimentos pagos e Retenção do Imposto de Renda na Fonte", consta apenas que os R\$ 2.849,35 são atinentes ao somatório de despesas dedutíveis a título de "Plano Complementar de Saúde", "Médicos/Dentistas/Fisioterapeutas" e "Exames Complementares". Inexiste, contudo, qualquer identificação dos beneficiários de tais despesas.

Vale registrar, ainda, que a fiscalização asseverou existir usuário do Plano de Saúde que não está informado como dependente e apresenta Declaração em separado no modelo simplificado, no caso o cônjuge da autuada Orlando de Paris, CPF nº 369.349.419-34, não havendo como separar os valores que correspondem a cada beneficiário.

A contribuinte, resta claro, não se desincumbiu do seu ônus de trazer os documentos necessários, os quais poderiam ter sido obtidos junto aos gestores do plano de saúde, para fins de esclarecimento das questões levantadas pela fiscalização, especialmente no que tange à discriminação dos beneficiários do precitado plano de saúde no ano-calendário em foco.

Mantém-se, portanto, a glosa corretamente realizada.

#### Ano-calendário 2009

Foram glosadas despesas médicas correspondentes aos recibos emitidos por Luiz Eduardo Brigantini no valor de R\$ 7.000 (fls. 48/50), tendo em vista que neles não há identificação do paciente e do local de emissão, além de não ter sido comprovado o respectivo pagamento, sob a alegação de ter este se dado em espécie.

Além disso, a fiscalização teceu os seguintes comentários sobre as inconsistências apuradas nos ditos documentos: a assinatura do profissional no recibo é

diferente de sua assinatura nos recibos do ano de 2010 (fls. 52/53), constando na discriminação dos serviços apenas a expressão "Tratamento Odontológico"; os dados nesses recibos (nome do pagador, valor, tipo de serviço prestado, local e data de emissão), nos recibos emitidos por Letícia Cristina Brigantini de fl. 43 e Clarice D.V.M. Chagas de fl. 45 (neste recibo somente o nome do pagador) e nas Notas Fiscais emitidas pela Clínica Odontológica Realeza de fls. 54/88 (do ano de 2010) foram escritos pela mesma pessoa. A assinatura e o CPF estão escritos com caneta diferente da utilizada para preenchimento dos demais dados. A assinatura desse profissional nesses recibos é diferente da assinatura do mesmo nos recibos do ano de 2010 (fls. 52/53).

O exame dos documentos de fls. 48/503 e 45 revela que neles consta, como pessoa que pagou pelas despesas médicas, a recorrente. Não obstante, cabe frisar que não foi comprovado o efetivo pagamento dessas despesas, necessário consoante as diversas inconsistências já relatadas; além disso, os recibos em tela carecem do endereço profissional do emitentes, requisito indispensável de acordo com o art. 8º, § 2º, III da Lei nº 9.250/95, mais acima transcrito.

Mantém-se, portanto, a glosa realizada.

#### Ano-calendário 2010

Foram glosadas despesas médicas correspondentes aos recibos emitidos por Luiz Eduardo Brigantini (total de R\$ 2.000,00, fls. 52/53) e Fátima S. Bortoluzzi (total R\$ 1.000,00, fl. 51), bem como vinculadas a notas fiscais emitidas pela Clínica Odontológica Realeza Sociedade Simples (total de R\$ 5.905,00, fls. 54/88); relativamente a todos esses documentos, não há comprovação do pagamento, sob a alegação de ter este se dado em espécie.

Além disso, a fiscalização teceu os seguintes comentários sobre as inconsistências apuradas nos ditos documentos, abaixo separadas conforme o respectivo emitente:

- Luiz Eduardo Brigantini: os dados nesses recibos (nome do pagador, valor, tipo de serviço prestado, local e data de emissão), nos recibos emitidos por Letícia Cristina Brigantini de fl. 43 e Clarice D.V.M. Chagas de fl. 45 (neste recibo somente o nome do pagador) e nas Notas Fiscais emitidas pela Clínica Odontológica Realeza de fls. 54/88 (do ano de 2010) foram escritos pela mesma pessoa. A assinatura e o CPF estão escritos com caneta diferente da utilizada para preenchimento dos demais dados. A assinatura desse profissional nesses recibos é diferente da assinatura do mesmo nos recibos dos anos de 2007 (fl. 44) e 2009 (fls. 48/50). A assinatura do profissional no recibo é diferente de sua assinatura nos recibos do ano de 2010 (fls. 52/53), constando na discriminação dos serviços apenas a expressão "Tratamento Odontológico";

- Fátima S. Botoluzzi: os recibos apresentados foram referentes a sessões de acupuntura, tipo de serviço que só poderia ser deduzido se prestado por médico;

- Clínica Odontológica Realeza Sociedade Simples: como comprovação apresentou 35 (trinta e cinco) Notas Fiscais que totalizam o valor de R\$ 5.905,00 (fls. 54/88). De acordo com a fiscalização: "Verificamos as seguintes inconsistências: a Nota Fiscal nº 098 foi emitida em 15/02/2010 e as Notas Fiscais nºs 116 e 122 foram emitidas anteriormente, em 18/01/2010 e 28/01/2010; Notas Fiscais em seqüência emitidas para a mesma pessoa (nºs 139, 140, 141 e 142; nºs 149, 150 e 151; nºs 160, 161, 162, 163 e 164; nºs 186, 187 e 188); e os dados nesses recibos (nome do pagador, valor, tipo de serviço prestado, local e data de

emissão), nos recibos emitidos por Letícia Cristina Brigantini de fl. 43, - Luiz Eduardo Brigantini de fls. 48/50 e 52/53 (dos anos de 2009 e 2010) e Clarice D.V.M. Chagas de fl. 45 (neste recibo somente o nome do pagador) foram escritos pela mesma pessoa. Também constatamos que a data, o valor e o tipo de tratamento foram escritos com caneta diferente da utilizada para preenchimento dos demais dados (nome do pagador, CPF, e nome do paciente). Em vista desta constatação, intimamos a referida clínica a apresentar as 2<sup>as</sup> e 3<sup>as</sup> vias originais dessas Notas Fiscais (fls. 89/90). Analisando as vias das Notas Fiscais encaminhadas pela clínica, observamos que a data, o valor e o tipo de tratamento estão de acordo com a 1<sup>a</sup> via. Porém os demais dados (nome do pagador, CPF e nome do paciente) que constam nas 2<sup>as</sup> (fls. 94/128) e 3<sup>as</sup> vias (fls. 129/163) não coincidem com os preenchidos nas 1<sup>as</sup> vias, inclusive os dados da 2<sup>as</sup> e 3<sup>as</sup> vias também não coincidem, embora a letra seja a mesma nas 3 (três) vias. Também verificamos que as 1<sup>as</sup> vias da Notas Fiscais nºs 98, 116, 133, 171, 208 e 221 estão rasuradas, o que não ocorre com as 2<sup>as</sup> e 3<sup>as</sup> vias dessas Notas. Intimada a apresentar documentação bancária que comprovasse a efetividade dos desembolsos dos pagamentos dessas despesas, a contribuinte se limitou a informar que os pagamentos foram em moeda corrente. Consta-se claramente que as Notas fiscais foram adulteradas posteriormente à sua emissão com o único objetivo de pagar imposto menor do que o devido".

Ora, no tocante aos recibos emitidos por Luiz Eduardo Brigantini, impõe-se a sua não aceitação para fins de comprovação das deduções pleiteadas, sendo que as razões para tanto são similares às já expendidas no que se refere aos anos-calendário já examinados, quais sejam, falta de endereço do local de prestação de serviços, e da comprovação dos pagamentos, necessária dadas as várias inconsistências constatadas pela autoridade lançadora.

Quanto aos recibos associados à fisioterapeuta Fátima S. Botoluzzi, deve ser registrado que a legislação tributária não traz normas específicas que dêem respaldo à conclusão de que tais profissionais não possam praticar a acupuntura. Não obstante, o entendimento da 1<sup>a</sup> Turma do Superior Tribunal de Justiça exarado no REsp nº 1.357.139/DF, em 18/4/2013 (relator Min. Napoleão Leal Nunes Maia Filho), dá amparo à glosa levada a efeito pela fiscalização:

*ADMINISTRATIVO. RECURSO ESPECIAL. PRÁTICA ACUPUNTURISTA. ATIVIDADE NÃO REGULAMENTADA NO BRASIL. EXERCÍCIO PROFISSIONAL POR PSICÓLOGOS. RESOLUÇÃO 005/2002 DO EGRÉGIO CONSELHO FEDERAL DE PSICOLOGIA. EXTENSÃO DO CAMPO DE ATUAÇÃO DOS PROFISSIONAIS DA ÁREA DE PSICOLOGIA. NULIDADE. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.*

*1. Realmente, no Brasil não existe legislação que proíba a certos profissionais da área de saúde a **prática da Acupuntura**, ou mesmo que a preveja apenas em favor de alguns; no entanto, não se pode deduzir, a partir desse vácuo normativo, que se possa, por intermédio de ato administrativo, como a Resolução 005/2002, editada pelo Conselho Federal de Psicologia, atribuir ao Psicólogo a prática da Acupuntura, porquanto **dependeria de autorização legal expressa o exercício de tal técnica médica, por ser o agulhamento idêntico a procedimento invasivo, ainda que minimamente.***

2. *Convém recordar que, no domínio do Direito Público, como ensina o Professor GERALDO ATALIBA, a ausência de previsão legal para o desempenho de certa atividade regulamentada significa a sua interdição àquele agente, por falta de atribuição de competência, que somente a lei pode definir; não se aplica, no âmbito do Direito Público, a famosa teoria da licitude implícita, segundo a qual, a conduta que não é proibida é permitida, tal como é conhecida tradicionalmente nos campos do privatismo jurídico.*

3. *Além do mais, não é admissível aos profissionais de Psicologia estender o seu próprio campo de trabalho por meio de Resolução Administrativa, pois as suas competências estão fixadas em lei que regulamenta o exercício da notável profissão (Lei 4.119/62).*

4. *Recurso Especial desprovido. (grifei)*

Com efeito, tratando-se a acupuntura de *técnica médica* realizada mediante procedimento invasivo, consoante firmado no acórdão supra, imprescindível previsão legal expressa para o seu exercício por parte de fisioterapeutas, à semelhança da situação dos psicólogos, examinada no referido julgamento. Correta, em decorrência, a glosa efetuada, por tratar-se a despesa sob exame de pagamento a profissional sem a devida habilitação para a prestação do correspondente serviço.

Quanto à glosa das deduções correlacionadas com serviços alegadamente prestados pela Clínica Odontológica Realeza, também não merece prosperar a inconformidade da recorrente.

São várias as inconsistências levantadas pela fiscalização, minuciosamente explanadas no Termo de Verificação Fiscal: rasuras no preenchimento, descompasso entre as informações presentes 1ª, 2ª e 3ª vias das Notas Fiscais apresentadas, numeração das Notas incoerentes com as respectivas datas de emissão, etc.

Diante de tais inconsistências, exsurgia como necessária a comprovação efetiva da realização dos pagamentos, por meio da apresentação de cheques, extratos bancários ou documentos de teor similar, aptos ao esclarecimento da situação. A contribuinte, porém, limitou-se a asseverar que os pagamentos foram todos feitos em moeda corrente, e que tal proceder se encontra amparado pelo ordenamento jurídico.

Nada impede, esclareça-se, que a contribuinte escolha pagar suas obrigações em dinheiro, porém ao fazê-lo abriu mão de poder comprovar a transferência de recursos por meio inequivocamente hábil e idôneo para tanto, a saber, os registros bancários da transação. Consequentemente, ela claramente optou, ainda que involuntariamente, por limitar sua capacidade de produzir prova do adimplemento dessas obrigações, caso fosse necessário, como no particular, quando os documentos que em tese poderiam atestar o pagamento da prestação de serviços estão permeados por irrefutáveis inconsistências.

Nenhum reparo a fazer, portanto, às autuações referentes ao ano-calendário 2010.

#### **Da multa qualificada.**

A fiscalização reputou como inexistentes as despesas com instrução declaradas nos anos-calendário 2007 e 2009, e parte das despesas médicas declaradas nos anos-

calendário 2006, 2007, 2009 e 2010, o que ensejou a qualificação da multa de ofício relativa a tais despesas.

Primeiramente, há que se explicar que com relação às despesas com instrução de 2007 e às despesas médicas de 2006, a contribuinte simplesmente não apresentou os respectivos comprovantes, o que não atesta, por si só, que tais despesas não tenham ocorrido; inclusive, a contribuinte, na irresignação ora analisada, não apresentou recurso no tocante a esses aspectos, alegando não ter encontrado esses documentos.

No que se refere às despesas com instrução do ano-calendário de 2009, a glosa efetuada deveu-se, como se depreende da leitura do Termo de Verificação Fiscal, muito mais à inadequação do recibo de fl. 47 para fins de prova, do que propriamente à constatação de inexistência da despesa nele lastreada.

Mais, no atinente à glosa do pagamento efetuado à fisioterapeuta Fátima S. Bortoluzzi (fl. 51), a crítica da fiscalização cinge-se à falta de comprovação dos pagamentos efetuados e à habilitação daquela profissional para a prestação do serviço, não se questionando a efetiva realização deste.

Destarte, descabida a qualificação da multa de ofício relativamente a tais infrações, pois lançada sem fundamentação condizente.

As demais despesas tidas por inexistentes se referem às prestações de serviços vinculadas à Luiz Eduardo Brigantini, Leticia Cristina Brigantini, Clarice D.V.M. Chagas e Clínica Odontológica Realeza.

Os motivos pelos quais foram consideradas inexistentes tais despesas já foram narrados à saciedade quando da análise dos documentos a elas vinculados, mais acima vertida.

Não obstante seja forçoso reconhecer a fragilidade dos documentos para fins de comprovação cabal das despesas médicas em apreço, tenho que o arcabouço probatório reunido pela fiscalização não dá suporte suficiente para a qualificação da multa de ofício a essas despesas vinculada.

Para a qualificação da multa, é necessário a constatação, com elevado grau de probabilidade, de que determinado contribuinte tenha pautado sua conduta imbuído de dolo, ou seja, com a consciência da conduta, a consciência do resultado, a consciência do nexos causal entre a conduta e o resultado, e a vontade de atuar no sentido de provocar o resultado infringente das normas juridico-tributárias.

Também é preciso que não haja verossimilhança minimamente suficiente em eventuais justificativas que, alternativamente, poderiam dar amparo ao proceder do contribuinte sem implicar, necessariamente, em um agir doloso.

Veja-se que no caso em comento várias das motivações, cogitadas pela fiscalização para fins de imputação da qualificação, não se sustentam diante de exame mais ponderado.

Por exemplo, o fato de Leticia Cristina Brigantini morar na cidade de Paranavai/PR, e de Clarice D.V.M. Chagas residir na cidade de Pranchita/PR não tem maior

significância, pois não é incomum que no interior dos Estados, profissionais da área da saúde trabalhem em cidades outras que não as de sua residência, ainda que algumas vezes ao mês, caso distantes. Noutra giro, a existência de um recibo, dentre as dezenas apresentados, que possui como data da prestação de serviço um dia de domingo aparenta ser decorrente mais de equívoco no seu preenchimento do que de outra motivação.

Também é sabido que em diversas clínicas médicas, consoante aduz a autuada, o preenchimento de certos campos dos recibos a serem fornecidos aos tomadores de serviços fica ao encargo do pessoal da secretaria ou administração do local, cabendo ao profissional médico apenas a assinatura.

A natureza das inconsistências constantes nas Notas Fiscais emitidas pela Clínica Odontológica Realeza Ltda., por sua vez, apontam mais para falhas de responsabilidade da própria empresa do que para eventual conduta dolosa da recorrente.

Enfim, a despeito da existência de significativos problemas com os documentos examinados, não há um conjunto de provas convergente, forte e suficiente para amparar o entendimento de que a conduta da contribuinte, ao lançar como deduções em suas DAA despesas médicas naqueles amparadas, foi dolosa, ou mesmo para que se assevere que tais despesas não tenham, efetivamente, existido.

Descabida, assim, a qualificação da multa imposta pela autoridade lançadora.

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para fins de restabelecer a dedução de R\$ 1.516,32 (hum mil, quinhentos e dezesseis reais e trinta e dois centavos) a título de dependentes na DAA do exercício 2007, e excluir a qualificação da multa de ofício no que se refere aos anos-calendário 2006, 2007, 2009 e 2010.

(Assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson