MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13688.000498/2006-74

Processo nº	13688.000498/2006-74
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2001-002.474 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de	19 de março de 2020
Recorrente	DANILO CÉSAR LEITE
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2003

RECURSO VOLUNTÁRIO. REPRODUÇÃO DE PEÇA IMPUGNATÓRIA. AUSÊNCIA DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA.
Cabível a aplicação do artigo 57, §3º do RICARF - faculdade do relator transcrever a decisão de 1ª instância - quando este registrar que as partes não inovaram em suas razões de defesa.

DEDUÇÕES. DESPESAS COM EDUCAÇÃO. CURSOS DE ESPECIALIZAÇÃO.
À vista do exposto na legislação, para que os gastos realizados com curso de especialização sejam considerados dedutíveis é preciso que o ensino seja ofertado por instituição de instrução superior ou por instituição especialmente credenciada para atuar nesse nível educacional.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.
Mantém-se o lançamento relativo às despesas médicas para cujos recibos não ficou evidenciada a efetividade dos pagamentos correspondentes, mormente quanto tal aspecto foi objeto de intimação por parte da autoridade lançadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator

Participaram das sessões virtuais, não presenciais, os conselheiros Honório Albuquerque de Brito (Presidente), André Luís Ulrich Pinto, Marcelo Rocha Paura e Fabiana Okchstein Kelbert, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 09-23.837, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) DRJ/JFA (e-fls. 194/200) que ***manteve integralmente*** o auto de infração (e-fls. 8/12), no exercício de 2003.

Abaixo, resumo do relatório do Acórdão da instância de piso:

(...)

> Cientificado do Auto de Infração, em 24/10/2006, o interessado apresentou impugnação, às fls. 01 a 05, em 20/11/2006, instruída pelos elementos de fls. 06 a 52, em que contestou o lançamento apresentando, em síntese, as razões a seguir.
>
> Com relação às despesas de instrução, discorda da fundamentação utilizada pela autoridade fiscal, argumentando que o Curso Tradicional de Medicina Chinesa, ministrado pelo IAMMG — Instituto de Acupuntura Médica de Minas Gerais e reconhecido pelo Conselho Regional de Medicina de Minas Gerais — CRM/MG, é um curso de especialização e que, portanto, se enquadra na hipótese de dedução prevista no art. 8°, II, alínea '13', da Lei 9.250/95. Além disso, a auditora-fiscal não tem conhecimento técnico específico para dizer que tal curso não se enquadra nas hipóteses de educação superior.
>
> Quanto às despesas médicas, o contribuinte entendia ser suficiente para a comprovação destas a apresentação dos recibos.
>
> No entanto, diante do Auto de Infração, "apontando a existência de irregularidades com relação à documentação comprobatória daquelas despesas médicas, o Contribuinte, neste ato, faz novamente a juntada dos documentos" (radiografias, exames, plano de atendimento, prontuário, declarações, ficha de acompanhamento) "complementando a documentação anteriormente juntada, afim de sanar qualquer dúvida que possa existir sobre a veracidade e a efetividade das despesas efetuadas." Dessa forma, relaciona todos os profissionais e os respectivos documentos comprobatórios.
>
> Diante do exposto, requer que a presente impugnação seja acolhida, cancelando-se o Auto de Infração (imposto, multa e juros) ou que, "caso se entenda pelo não cancelamento", que os valores (imposto, multa e juros) sejam reduzidos, frente a complementação dos documentos que ora traz aos autos.

Voto

Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo à sua análise.

Documento nato-digital

Mérito

Inicialmente, cumpre observar o disposto no § 3º, art. 57 da Portaria MF nº 343, de 09.06.2015, que aprovou o RICARF vigente, in verbis:

> Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:
>
> I - verificação do quórum regimental;
>
> II - deliberação sobre matéria de expediente; e III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.
>
> § 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.
>
> § 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.
>
> § 3º A exigência do § 1º pode ser atendida ***com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida***. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017) (grifei)

Compulsando os autos verifico que o Recorrente ao apresentar seu Recurso Voluntário, basicamente, replicou as argumentações de sua impugnação, deixando, assim, de apresentar novas razões de defesa em suas alegações perante este Colegiado, e tendo em vista minha absoluta concordância com os fundamentos do Colegiado ***a quo*** e amparado no fundamento regimental acima reproduzido, ***utilizo das razões de decidir do voto condutor do respectivo acórdão***:

> **Voto**
>
> A impugnação apresentada reúne os requisitos formais de admissibilidade, portanto, dela toma-se conhecimento.
>
> Quanto às despesas com instrução própria, relativa a curso de especialização em acupuntura, não há como restabelecer esta dedução pelo exposto a seguir.
>
> A caracterização jurídico-tributária de curso de especialização é dada pela Instrução Normativa SRF 15/01, no seu art. 41 e parágrafos, expressamente:
>
> > **Art. 41.** Considera-se **instituição de ensino** aquela regularmente autorizada, pelo Poder Público, a ministrar educação básica — educação infantil, ensino fundamental e ensino médio — e educação superior, nos termos da Lei n° 9.394, de 20 de dezembro de 1996.
> >
> > § 4°A **educação superior** abrange os seguintes cursos e programas:
> >
> > I - de graduação, abertos a candidatos que tenham concluído o ensino médio ou equivalente e tenham sido classificados em processo seletivo;
> >
> > II - de pós-graduação, compreendendo programas de mestrado e doutorado, bem assim cursos de especialização abertos a candidatos diplomados em cursos de graduação e que atendam às exigências das instituições de ensino. [negritos não originais]

Documento nato-digital

Vê-se, pois, que, para enquadrar-se como curso de especialização é preciso que o ensino seja ofertado por instituição de ensino superior ou por instituição especialmente credenciada para atuar nesse nível educacional.

Os documentos de fls. 12 a 15, que comprovariam as despesas com instrução do contribuinte, foram emitidos pelo IAMMG — Instituto de Acupuntura Médica de Minas Gerais, CNPJ 03.821.597/0001-23, mas não consta dos autos qualquer documento atestando que o emitente detenha credenciamento junto ao Ministério da Educação. Ademais, em pesquisa aos sistemas informatizados da RFB, o código da natureza de atividade econômica, CNAE 8690-9-01 — "Atividades de práticas integrativas e complementares em saúde", não indica que o estabelecimento atue na área de educação (fl. 122).

Assim, os gastos do impugnante relativo ao curso de especialização em acupuntura não são dedutíveis, pois o curso não foi ministrado por instituição de ensino, submetida à autorização do Poder Público, nos termos da Lei 9.394/96.

Sobre dedução a título de despesas médicas, mister se faz transcrever a legislação que a rege, na espécie, o art. 80 do RIR/99, cuja matriz legal é o artigo 8°, inciso II, alínea "a", da Lei n°9.250/1995, que dispõe:

> "Art.80.Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei n2 9.250, de 1995, art. 82, inciso II, alínea "a").
>
> §1º O disposto neste artigo (Lei n2 9.250, de 1995, art. 82, §22):
>
> I- aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;
>
> II- restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;
>
> III- limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas-CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa .Jurídica-CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;
>
> IV -não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;
>
> V- no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário. (...)"

Quanto a gastos efetuados com profissionais médicos, pessoas físicas, pleiteados como dedução nas respectivas DIRPF, cabe dizer que, em princípio, admite-se como prova de pagamentos recibos fornecidos por profissionais competentes, legalmente habilitados, desde que neles constem os requisitos estabelecidos pelo no art. 80, §1° - incisos II e III, do RIR/1999, anteriormente transcrito.

Documento nato-digital

Contudo o mesmo Regulamento, em seu art. 73, § 1°, estabelece:

> "Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decretos-lei n°5.844, de 1943, art. 11 e § 3°).
>
> § 1° Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-lei n°5.844, de 1943, art. 11, § (..)"

À luz do exposto anteriormente, com destaque especial para o citado art. 73, tem-se que a autoridade administrativa, nos termos que lhe reserva e determina o art. 142 do CTN, age de forma vinculada, revestida da legalidade que norteia a sua atividade. Por certo, a legislação, em regra, estabelece a apresentação de recibos/nota fiscal, como forma de comprovação das despesas médicas, a teor do que dispõe o art. 80, § 1°, III, do RIR/1999, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame, numa visão sistêmica da legislação tributária.

Cabe esclarecer, sobre noção básica da teoria da prova no âmbito administrativo, que, na busca da verdade material, a autoridade administrativa, seja lançadora ou julgadora, forma seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

A referida autoridade não está adstrita a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo firmar sua convicção a partir do cotejo de elementos de variada ordem - desde que estejam esses, por óbvio, devidamente juntados ao processo.

Assim é no processo administrativo fiscal, porque nesta seara, a comprovação fática do ilícito raramente é passível de ser produzida por uma prova única, isolada. No âmbito dos ilícitos de ordem tributária dificilmente ter-se-á um documento que ateste, isolada e inequivocamente, a prática de tais ilícitos; a prova única, aliás, só seria possível, praticamente, a partir de uma confissão expressa do infrator, circunstância que dificilmente se terá, por mais evidentes que sejam os fatos.

Dessa forma, existindo dúvida quanto à efetividade dos gastos médicos declarados, a legislação tributária, especialmente quando os gastos são elevados, permite que a autoridade fiscal não acate simples recibos como provas suficientes para evidenciar as efetivas realizações de tais gastos, podendo, a seu juízo, **visando formar sua convicção,** solicitar elementos adicionais que demonstrem de modo absoluto a veracidade do pleito declarado.

A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para o sujeito passivo o ônus de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação.

No caso em tela, ainda durante a fiscalização, o impugnante apresentou, num primeiro momento, apenas os recibos emitidos pelos profissionais da área de saúde (fls. 76 a 86). Vale ressaltar que nem todos atendiam aos requisitos previstos na lei fiscal (art. 80 do RIR/99), a saber:

Documento nato-digital

- recibos de fls. 79 a 81, emitidos por Vivian de Fátima Pamplona, não contêm a identificação do beneficiário do tratamento nem indicação do endereço da prestadora de serviços;

- recibo de fl. 82, emitido por Sheila Mara Caixeta Nunes Souto, não contém a identificação do beneficiário do tratamento, a indicação do endereço da prestadora de serviços nem o número do registro no respectivo conselho de classe. Aliás, como responsável pelo pagamento, consta apenas *"Dr. Danilo";*

- recibo de fl. 82, emitido por Pedro Eduardo de Sousa, não contém a identificação do beneficiário do tratamento nem indicação do endereço do prestador de serviços;

- recibos de fls. 83/84, emitidos por José Marcelo C. de Oliveira, não contêm a identificação do beneficiário do tratamento nem indicação do endereço do prestador de serviços;

- recibos de fl. 85, emitidos por Luciana M. Costa, não contêm a identificação do beneficiário do tratamento nem indicação do endereço da prestadora de serviços;

- recibo de fl. 86, emitido por Junelena Gonçalves (ou *Júnia Helena* Gonçalves), não contém a identificação do beneficiário do tratamento, a indicação do endereço da prestadora de serviços nem o número do registro no respectivo conselho de classe.

Neste caso, a exigência de outros elementos comprobatórios, além dos recibos, é **perfeitamente legal,** especialmente com o fito de deixar evidenciada a efetividade das transferências dos recursos entre paciente e profissional da área de saúde.

Nesse contexto, exigiu-se, então, no Termo de Intimação, datado de 07/10/2005 (fl. 88), a apresentação de comprovantes de pagamento e de documentos que evidenciassem a efetividade da realização das despesas médicas com os profissionais: Romis José da Silva (dentista — R$ 11.000,00), Vivian de Fátima Pamplona (fisioterapeuta —R$5.300,00), Júnia Helena Gonçalves (terapeuta?— R$ 2.500,00), Sheila Mara Caixeta Nunes Souto (dentista? — R$ 1.300,00), José Marcelo C. de Oliveira (dentista — R$ 7.000,00), Pedro Eduardo de Souza (dentista — R$ 1.100,00) e Luciana M. Costa (dentista — R$ 2.100,00)

Ainda durante a fiscalização, o contribuinte apresentou, além dos recibos (fls. 76 a 86), declarações, exames, plano de tratamento, ficha de atendimento, ficha de acompanhamento, orçamento fornecidos pelos referidos profissionais (fls. 90 a **1 1 1).**

Neste ponto é importante destacar que **declarações** têm natureza de documentos particulares e, como tais, vale ressaltar que não comprovam por si só o fato declarado, cabendo ao interessado na sua veracidade o ônus de provar o fato (CPC, art. 368).

Nesse mesmo sentido, têm-se que *as declarações presumem-se verdadeiras apenas em relação ao signatário* (Código Civil, art. 219); *quando enunciam o recebimento de um crédito fazem prova apenas contra quem os escreveu* (CPC, art. 376); e *valem somente entre as partes nele consignadas, não em relação a terceiros, estranhos ao ato* (Código Civil, art. 221), no caso a RFB.

Documento nato-digital

Ainda assim, independente de considerações a respeito da prestação dos serviços através da análise desses documentos trazidos aos autos, o contribuinte não logrou êxito na comprovação dos pagamentos.

A intimação à fl. 88 solicita **expressamente** *"comprovante de pagamento (cópia de cheque, ordem bancária, recibo de depósito, etc) e documentos que evidenciam a efetividade da realização das despesas..." [grifos não originais]*. Resta claro, então, que o contribuinte deveria comprovar **pagamento e prestação de serviços** e não apenas um deles.

Esclareça-se, aqui, que a forma de pagamento de despesas (dinheiro, cheques, transferências...) é uma opção do contribuinte. No entanto, para despesas que podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto de renda, aquele deve se precaver com meios de comprovação do seu efetivo pagamento. Dessa forma, cabe ao beneficiário das deduções provar que realmente efetuou o pagamento no valor constante do comprovante e/ou no valor pleiteado como despesa, bem assim a época em que o gasto ocorreu, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado.

Na fase impugnatória, o requerente limitou-se a apresentar a mesma documentação anteriormente apresentada, além de outras declarações e uma radiografia. Como já dito, independente de considerações a respeito da prestação dos serviços através da análise desses documentos trazidos aos autos, o contribuinte **não logrou êxito na comprovação dos pagamentos,** mesmo tendo sido intimado para tanto.

Na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam elidir a imputação da irregularidade e, se a comprovação é possível e este não a faz — porque não pode ou porque não quer — é lícito concluir que tais operações não ocorreram de fato, tendo sido registradas unicamente com o fito de reduzir indevidamente a base de cálculo tributável.

Ainda, nesse contexto, cabe lembrar que nos termos dos arts. 15 e 16, inc. III, e §§ 4° e 5°, do Decreto n° 70.235/72, com a redação conferida pelo art. 1° da Lei n° 8.748/93 e pelo art. 67 da Lei n° 9.532/97, compete ao interessado instruir a impugnação com os documentos em que se apoiar, bem assim mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas documentais que possuir.

Sobre o assunto aqui tratado o Primeiro Conselho de Contribuintes manifestou-se da seguinte forma:

> "DEDUÇÕES - DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - A dedução de despesas médicas deve ser comprovada por documentação hábil e idônea a demonstrar o pagamento e a prestação do serviço." (4° Câmara/Ac. 104-22918, sessão de 06/12/2007)
>
> "DEDUÇÃO - DESPESAS MÉDICAS - Recibos ou notas fiscais, mesmo que emitidos nos termos exigidos pela legislação, não comprovam, por si só, sem outros elementos de prova complementares, pagamentos realizados por serviços médicos ou odontológicos, quando há dúvidas sobre a efetividade da sua prestação. Nessa hipótese, justifica-se a exigência, por parte do Fisco, de elementos adicionais para a comprovação da efetividade da prestação dos serviços e/ou do pagamento." (4° Câmara/Ac. 104-23311/2008, sessão de 26/06/2008)

Documento nato-digital

> "DESPESAS MÉDICAS - GLOSA - Tendo a autoridade fiscal efetuado a glosa de despesas médicas por não comprovação dos gastos, não há justificativa para seu restabelecimento sem confirmação do efetivo desembolso e da prestação do serviço." (2° Câmara/Ac. 102-48922, Sessão de 25/01/2008)

No caso em discussão, restaria ao impugnante a prova de que os pagamentos aos citados profissionais foram realizados efetivamente nos valores declarados, ou seja, a prova da transferência dos recursos financeiros aos beneficiários, repise-se, nos exatos valores lançados, o que, na espécie não ocorreu, apesar de intimado a fazê-lo. Portanto, o autuado, tanto na fase investigatória quanto na impugnatória, perdeu a oportunidade de comprovar o **efetivo pagamento** das despesas questionadas pela Fiscalização, não acostando aos autos quaisquer documentos ou provas adicionais, nesse sentido, que robustecessem os dados contidos nas Relações de Pagamentos e Doações Efetuados de suas Declarações de Ajuste Anual e nos recibos apresentados.

Dessa forma, não há qualquer reparo a ser feito no lançamento efetuado pela autoridade fiscal e, portanto, não há que se falar em redução do crédito tributário apurado, ressalvado o disposto no art. 962 do RIR/99.

Pelo exposto, voto pela **procedência** do lançamento.

Assim, desde já, proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos.

Nestes termos, ***conheço*** do Recurso Voluntário e, no mérito, ***NEGO-LHE PROVIMENTO.***

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura

Documento nato-digital