



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>17437.720300/2012-23</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2302-003.819 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	04 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ROSANE EUNICE CARVALHO OLIVEIRA SILVEIRA
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2009

DEDUÇÃO COM INSTRUÇÃO – REQUISITOS.

Somente são dedutíveis na Declaração de Imposto de Renda os pagamentos efetuados a título de despesas com instrução, efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes,

DEDUÇÕES. DESPESA MÉDICA. EFETIVO PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO.

Estão sujeitas a comprovação ou justificação as despesas médicas declaradas pelo contribuinte, podendo a autoridade lançadora, a seu juízo, solicitar elementos de prova da efetividade dos pagamentos. Em não restando comprovados os serviços prestados e/ou o efetivo dispêndio correta a glosa efetuada.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

*(documento assinado digitalmente)*

*Johnny Wilson Araujo Cavalcanti - Presidente*

*(documento assinado digitalmente)*

*Marcelo Freitas de Souza Costa - Relator(a)*

*Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Freitas de Souza Costa, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).*

## RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

O presente processo trata de exigência constante de Notificação de Lançamento relativa ao Imposto de Renda Pessoa Física **Exercício 2010, ano-calendário 2009**, na qual se apurou crédito tributário no valor de R\$ 15.712,02.

De acordo com a Descrição dos Fatos de fls. 13/16 c/c os Demonstrativos de fls. 17/18, foram constatadas as seguintes infrações:

- **dedução indevida com despesa de instrução**, no valor de R\$ 2.708,94, referentes a despesas não dedutíveis. A fiscalização esclarece que pesquisa efetuada no sistema CNPJ demonstra que o emitente dos documentos possui CNAE 4756-3-00, qual seja, comércio varejista especializado de instrumentos musicais e acessórios; e

- **dedução indevida de despesas médicas**, no total de R\$ 26.535,40, da seguinte forma: Maurício Gonçalves Silva (R\$ 4.320,00), Elisabeth Antunes Paiva (R\$ 6.480,00), Gabriela Machado da Cunha (R\$ 7.000,00) e Claudia de Castro Soares (R\$ 4.200,00 + R\$ 1.800,00 + R\$ 2.500,00 = R\$ 8.500,00), uma vez que, regularmente intimada a comprovar os pagamentos correspondentes, a contribuinte simplesmente informou que os mesmos foram feitos em espécie, sem comprovar suas alegações.

Também foram glosados os valores de R\$ 60,00 e R\$ 5,40, o primeiro relativo a recibo emitido por Ana Teresa Giorgis para Edna Oliveira, e o segundo referente a recibo emitido pela Santa Casa de Bagé para Rosane Vaz, sendo que Edna e Rosane não são dependentes para fins de imposto de renda. E ainda R\$ 170,00, correspondente ao dentista Alan Morelli, por falta de comprovação.

A autoridade fiscal destaca ainda que:

a) no que tange ao profissional Maurício G. Silva, o documento oferecido pela contribuinte para comprovar a despesa médica é um Recibo de Pagamento a Autônomo – RPA, que não constitui documento hábil, não trazendo a identificação clara e completa do profissional emitente, não atendendo aos requisitos legais. E, ainda, consta no RPA atendimento psicológico a Atila O. Oliveira, datado de dezembro de 2009, sendo que nos documentos encaminhados pela contribuinte há recibos que somam R\$ 1.800,00, emitidos por outra profissional da mesma área, a psicóloga Claudia de C. Soares, para este mesmo dependente. A fiscalização relata que, de acordo com o artigo 7º do Código de

Ética do Psicólogo, são restritas as situações em que um profissional pode intervir simultaneamente na prestação de serviço de outro. Estas mesmas alegações também embasaram a glosa dos pagamentos à Claudia de C. Soares;

b) no recibo emitido por Elisabeth Antunes Paiva, no valor de R\$ 6.480,00, não há identificação clara e completa da profissional emitente, não atendendo as normas da legislação em vigor. E, ainda, o referido recibo foi emitido em dezembro de 2009 em favor da contribuinte Rosane, referente a processo psicoterapêutico, sendo que nos documentos encaminhados pela contribuinte há recibos que somam R\$ 2.500,00, emitidos por outra profissional da mesma área, a psicóloga Claudia de C. Soares, para a mesma beneficiária Rosane. A fiscalização relata que, de acordo com o artigo 7º do Código de Ética do Psicólogo, são restritas as situações em que um profissional pode intervir simultaneamente na prestação de serviço de outro. Estas mesmas alegações também embasaram a glosa dos pagamentos à Claudia de C. Soares;

c) no que tange à profissional Claudia de Castro Soares, a fiscalização relata que foram emitidos recibos seqüencialmente numerados em favor da contribuinte e de seus dependentes Clara e Atila, entre os meses de janeiro e dezembro, depreendendo-se daí que a profissional atendeu exclusivamente a esta família no ano de 2009. Sendo os serviços prestados por Claudia de Castro Soares de psicoterapia, aplica-se aqui o já disposto quanto aos prestadores Maurício G. Silva e Elisabeth Antunes Paiva;

d) no que diz respeito à profissional Gabriela M. da Cunha, igualmente a fiscalização relata que foram emitidos nove recibos seqüencialmente numerados, emitidos em favor da contribuinte por serviços de fisioterapia prestados entre fevereiro e outubro, depreendendo-se daí que a profissional não atendeu outros pacientes nesse período.

Cientificada do lançamento em 19/07/2012 (extrato de fl. 76, observada a fl. 19), ingressou a contribuinte, em 15/08/2012, com sua impugnação (fls. 02/10), e respectiva documentação. Em síntese:

- alega que as despesas médicas lançadas foram efetivamente realizadas e possuem previsão legal para dedução;

- registra que questões éticas relacionadas aos serviços prestados pelos profissionais de psicoterapia são de competência do Conselho correspondente, não sendo competência do Fisco Federal, e não seriam “supostas” faltas éticas que invalidariam o tratamento ao qual foi submetida pelos profissionais em questão e tão pouco os valores dispendidos pela interessada em favor daqueles;

- questiona as motivações da Auditora Fiscal e salienta que mesmo atuando os profissionais em período eventualmente coincidente, suas técnicas combinadas prestaram-se para alcançar o objetivo principal, que foi a “cura” dos problemas psicológicos que prejudicavam a sua saúde mental (da impugnante);

- defende o pagamento em moeda corrente, efetuados a quatro profissionais (Maurício Gonçalves Silva, Elisabeth Antunes Paiva, Gabriela Machado da Cunha e Claudia de Castro Soares), por não haver previsão legal quanto ao impedimento para proceder desta forma, afirmando que, tendo renda compatível com a despesa, não há a necessidade de comprovar a origem dos recursos ou a forma de pagamento, já que, possuindo renda e disponibilidade financeira, não caberia ao Fisco presumir supostas ou eventuais irregularidades;

- alega que a demonstração do pagamento estaria plenamente suprida com os recibos apresentados e que a ausência de demonstração contábil através de “saques em conta corrente” ou procedimentos assemelhados não se aplicam ao contribuinte pessoa física, que tem sua administração financeira executada de forma singela, pessoal e particular;

- ratifica que mera “presunção” não pode fundamentar o lançamento fiscal;

- no que diz respeito ao prestador Maurício G. Silva, alega que o fato de o mesmo ter optado pelo uso de RPA em lugar de simples recibos não desnatura o tipo de serviço prestado e o valor pago pelo mesmo, não podendo a forma utilizada como comprovação ser rigorosamente e abusivamente recusada sem fundamentação para tanto;

- quanto à exigência de endereço, salienta que nos recibos consta o CPF dos emitentes e, sendo o Fisco emitente de tal cartão, possui em seus registros o endereço dos profissionais que emitiram os recibos;

- no que tange à prestadora Elizabeth A. Paiva, ratifica o alegado quanto a questões éticas relacionadas aos serviços prestados pelos profissionais de psicoterapia e as motivações da Auditora Fiscal;

- a impugnante faz referência a recibo não assinado, informando que tal despesa foi confirmada pela profissional, suprimindo, assim, a ausência de assinatura;

- informa, ainda, que a profissional firmou recibos identificando-se como psicóloga e fazendo constar nos mesmos a “prestação de serviços”, que, por óbvio, referem-se a serviços de psicologia, sendo a exigência do Fisco um preciosismo exagerado e uma exigência iníqua;

- na parte atinente à profissional Claudia de Castro Soares, igualmente ratifica o alegado quanto a questões éticas relacionadas aos serviços prestados pelos profissionais de psicoterapia e as motivações da Auditora Fiscal, além de argumentos contrários à exigência de endereço nos recibos;

- argumenta que o fato da prestadora Claudia de Castro Soares ter exercido suas funções profissionais quase que exclusivamente em benefício da requerente não faz presumir qualquer irregularidade, mas sim, apenas, que a profissional “seleciona” sua clientela e labuta com menos intensidade que outros;

- no que tange à profissional Gabriela M. da Cunha, igualmente alega que o fato de a mesma ter exercido suas funções profissionais quase que exclusivamente em

benefício da requerente não faz presumir qualquer irregularidade, mas sim, apenas, que a profissional “seleciona” sua clientela e labuta com menos intensidade que outros;

- quanto à despesa com instrução, no valor de R\$ 2.708,94, requer que a mesma seja reconhecida como tal, tendo em vista tratar-se de curso devidamente registrado no MEC, com menção a farta documentação anexa à peça de defesa, oriunda da Faculdade Souza Lima & Berklee;

- por fim, requer seja a Notificação de Lançamento seja considerada insubsistente e, por consequência, que seja nulo o lançamento.

Cientificado da decisão de primeira instância em 17/07/2017, o sujeito passivo interpôs, em 15/08/2017, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

a) cabe à autoridade fiscal comprovar que os documentos apresentados não são válidos ou a ocorrência da infração tributária

b) as despesas com instrução declaradas são dedutíveis, conforme previsão legal

c) os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e efetivo pagamento

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Marcelo Freitas De Souza Costa - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço

O litígio recai sobre a glosa de despesas médicas, no valor de R\$ 26.535,40 e despesas com instrução no valor de R\$ 2.708,94 declaradas no ano-calendário de 2009.

Tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 114, § 12 do Regimento Interno do CARF (RICARF), reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

A impugnação é tempestiva e dotada dos pressupostos legais de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972. Portanto, dela tomo conhecimento.

### **Despesas com Instrução**

A contribuinte, como se observa das fls. 26 e 28 dos autos, informou os seguintes gastos com instrução na Declaração de Ajuste Anual – DAA/2010:

Colégio Franciscano Espírito Santo (CNPJ 95.606.380/0009-76), referente à dependente Clara Oliveira Silveira, no valor de R\$ 1.727,88, e C.M.S.L. Instrumentos Musicais Ltda. (CNPJ 06.031.081/0001-73), relativo ao dependente Atila Oliveira Silveira, no valor de R\$ 3.645,00. Por consequência, a interessada deduziu o montante de R\$ 4.436,82, observado o limite anual individual.

A fiscalização acatou os gastos com o Colégio Franciscano e glosou o valor de R\$ 2.708,94 (observado o limite anual individual), referentes a despesas não dedutíveis, esclarecendo que pesquisa efetuada no sistema CNPJ demonstrou que o emitente dos documentos possui CNAE 4756-3-00, qual seja, comércio varejista especializado de instrumentos musicais e acessórios. Nesse sentido, consta dos autos as “telas” de fls. 38/39, atribuindo tal natureza à pessoa jurídica C.M.S.L. Instrumentos Musicais Ltda. (CNPJ 06.031.081/0001-73).

Em sua peça de defesa, a interessada requer o restabelecimento do valor de R\$ 2.708,94, alegando que trata-se de gasto com curso devidamente registrado no MEC, com menção a farta documentação, oriunda da Faculdade Souza Lima & Berklee. Nesse sentido, constam dos autos, às fls. 35/37, boletos de pagamento tendo como cedente a pessoa jurídica C.M.S.L. Instrumentos Musicais Ltda. (CNPJ 06.031.081/0001-73) e como sacado Atila Oliveira Silveira. A destacar que às fls. 10/36 do processo nº 17437.720299/2012-37, relativo à Notificação de Lançamento recebida pela contribuinte, referente ao exercício anterior, consta Apostila de Harmonia Musical e Edital do Vestibular 2012 da Faculdade de Música Souza Lima.

Pois bem. A dedução de despesas com instrução tem previsão legal no art. 8º, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.250, de 1995, consolidado no art. 81 do Decreto 3.000, de 26/03/1999, que assim dispõe:

*Art. 81. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual de um mil e setecentos reais (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea “b”).*

(...)

Ao disciplinar a matéria, a Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, aplicável ao exercício em análise, assim estabeleceu:

*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 nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996.*

*§ 1º Educação infantil, primeira etapa da educação básica, é aquela que precede o ensino fundamental obrigatório, oferecida em creches ou entidades equivalentes e pré-escolas, compreendendo a educação de menores na faixa etária de zero a seis anos de idade.*

*§ 2º Ensino fundamental é aquele, obrigatório, que precede o ensino médio e tem duração mínima de oito anos.*

*§ 3º Ensino médio é a etapa final da educação básica e tem duração mínima de três anos.*

*§ 4º 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.*

*§ 5º A educação profissional compreende os seguintes níveis:*

*I - técnico, destinado a proporcionar habilitação profissional a alunos matriculados ou egressos de ensino médio, e cuja titulação pressupõe a conclusão da educação básica de 11 anos;*

*II - tecnológico, corresponde a cursos de nível superior na área tecnológica, destinados a egressos do ensino médio e técnico.*

Ainda, a alínea “b”, do inciso II, do art. 8º, da Lei 9.250/95, com as alterações promovidas pela Lei nº 11.482, de 2007, aplicável ao ano calendário objeto da autuação, estabelece o que se segue:

*“Art. 8º. A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:*

.....

*II – das deduções relativas:*

.....

*b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de R\$ 2.708,94 (dois mil, setecentos e oito reais e noventa e quatro centavos) para o ano-calendário de 2009.*

No caso, dos autos constam apenas boletos de pagamento tendo como cedente a pessoa jurídica C.M.S.L. Instrumentos Musicais Ltda. (CNPJ 06.031.081/0001-73) e como sacado Atila Oliveira Silveira, como se observa das fls. 35/37.

Ocorre que, ratificando o relatado pela fiscalização na “Descrição dos Fatos”(fl. 13), restou confirmado, por meio de consulta ao sistemas da RFB, que o CNAE atribuído à pessoa jurídica C.M.S.L. Instrumentos Musicais Ltda. (CNPJ

06.031.081/0001-73) é o de nº 4756-3-00 (comércio varejista especializado de instrumentos musicais e acessórios), como se observa das “telas” de fls. 38/39, não se tratando, portanto, de estabelecimento de ensino, nos termos da legislação, para fins de dedução com despesas de instrução.

É de se salientar que não foi informado, na DAA/2010, qualquer pagamento efetuado à Faculdade Souza Lima & Berklee, como se observa da fl. 26 dos autos, tratando-se de nova dedução, cabendo destacar que após iniciado o procedimento fiscal o contribuinte perde a espontaneidade e, por consequência, a possibilidade de retificar a declaração, que somente poderá ser alterada em procedimento de fiscalização, observado o disposto no § 1º, do art. 147, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN).

Note-se que mesmo a Apostila de Harmonia Musical e o Edital do Vestibular 2012 da Faculdade de Música Souza Lima, juntados às fls. 10/36 do processo nº 17437.720299/2012-37, envolvendo a mesma contribuinte, não comprova, por si só, que o dependente Atila Oliveira Silveira estudou nesta instituição no ano-base de 2009, objeto do processo em análise, não constando dos autos qualquer pagamento neste sentido.

Desta forma, deve ser mantida a infração dedução indevida com despesas de instrução, apurada pela fiscalização, no total de R\$ 2.708,94.

#### **Despesas Médicas**

Passa a ser analisada a glosa de despesas médicas, no valor total de R\$ 26.535,40.

Pois bem. O tema da dedução tributária dos gastos incorridos com despesas médicas é tratado pelo art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, *in verbis*:

*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; (grifei)*

*(...)*

*§ 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; (grifei)*

*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; (grifei)*

*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.*

Nesse mesmo sentido, o disposto nos artigos 43 a 48 da Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, bem como no artigo 80 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999.

Por sua vez, o “caput” do artigo 73, do RIR/1999 estabelece que:

*Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).*

Portanto, o contribuinte está obrigado a comprovar, de forma inequívoca e mediante documentação hábil e idônea, a realização de todas as deduções informadas na Declaração de Ajuste Anual - DAA, conforme estatui a legislação pertinente citada.

Inicialmente, quanto aos gastos com a prestadora Ana Teresa Giorgis, no valor de R\$ 60,00, e com a Santa Casa de Bagé, no valor de R\$ 5,40 (recibos de fls. 40 e 41, respectivamente), os mesmos dizem respeito a pessoas não relacionadas como dependentes na Declaração de Ajuste Anual – DAA/2010 (ver fl. 23), salientando-se que as despesas médicas ou de hospitalização dedutíveis, como se viu da legislação antes transcrita, restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativos ao seu próprio tratamento e/ou com seus dependentes, **assim informados na Declaração de Ajuste Anual**. Tendo a fiscalização atuado com acerto, é de se manter as referidas glosas.

Igualmente, no que diz respeito ao prestador Alan Morelli, não obstante terem sido informados na DAA/2010 totais pagos de R\$ 3.170,00 e R\$ 150,00 (relativos a tratamento da contribuinte e da dependente Clara Oliveira Silveira, respectivamente – fl. 26), constam dos autos recibos que comprovam gastos nos totais de R\$ 3.000,00 e R\$ 150,00 (fls. 50/56 e 52, respectivamente),

remanescendo, portanto, sem comprovação, o gasto de R\$ 170,00. Glosa mantida.

Quanto aos gastos com os prestadores Maurício Gonçalves Silva (R\$ 4.320,00), Elisabeth Antunes Paiva (R\$ 6.480,00), Gabriela Machado da Cunha (R\$ 7.000,00) e Claudia de Castro Soares (R\$ 4.200,00 + R\$ 1.800,00 + R\$ 2.500,00 = R\$ 8.500,00), deve ser salientado, inicialmente, que a autoridade fiscal, depois de efetuada uma primeira intimação, de natureza genérica (fl. 75), solicitou, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 05/013/2012, anexado à fl. 57 e recepcionado em 03/02/2012, consoante AR à fl. 58, esclarecimentos quanto à forma de pagamento, bem como a comprovação, com documentos hábeis e idôneos (depósitos bancários, cópia e/ou microfilmagem de cheques emitidos, extrato bancário de saques, transferência bancária ou qualquer outro meio), a efetividade dos pagamentos.

Com efeito, no caso em que o contribuinte pleiteia deduções referentes a pagamentos efetuados a título de despesas médicas, deve o mesmo comprovar, de forma inequívoca e mediante documentação hábil e idônea, que realmente efetuou tais pagamentos e que o serviço foi prestado, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, até porque este é quem se aproveita de tal benefício.

Ou seja, regra geral, ao Fisco cabe provar as alegações sobre omissão de rendimentos e, ao contribuinte, a prova dos fatos que reduzem o crédito tributário, competindo a este último, portanto, cumprir o encargo do ônus da prova das despesas médicas deduzidas, quando assim exigido pelo Fisco, por força do já transcrito art. 73 do RIR/99. Este é o sentido como deve ser interpretado o disposto no art. 333 do Código do Processo Civil (CPC – Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973):

*“Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.”*

Este entendimento é compartilhado por Antônio da Silva Cabral *in* Processo Administrativo Fiscal, em que sustenta, à pág. 302, que “a) a autoridade lançadora deve provar ter o sujeito passivo omitido rendimentos; b) cabe ao sujeito passivo provar abatimentos, deduções e isenções”.

Assim, resta claro que a dedução, entre outras, das despesas médicas na Declaração de Ajuste Anual - DAA está sujeita à comprovação por documentação hábil e idônea dos gastos efetuados, a critério da autoridade lançadora e nos termos da legislação de regência, cabendo ao contribuinte apresentar / produzir, no seu interesse, as provas dos fatos consignados em sua Declaração de Ajuste Anual - DAA, sob pena de não tê-los aceitos pelo Fisco, de forma que tanto a autoridade lançadora, para fins de autuação, quanto a autoridade julgadora, para

fins de julgamento, devem, na busca da verdade material – princípio esse informador do processo administrativo fiscal –, formar o seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente restariam insuficientes, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

No caso, em resposta à intimação de fl. 57, a contribuinte apresentou os correspondentes recibos (ver fls. 60 e 71; 64/65; 60/62 e 71/73; e 63 e 66/70), além de esclarecer (fl. 59) que os pagamentos aos profissionais Maurício Gonçalves Silva, Elisabeth Antunes Paiva, Claudia de Castro Soares e Gabriela Machado da Cunha foram feitos em espécie (reais), assim como outras despesas pequenas e/ou médias realizadas durante o ano. Defendeu, ainda, que a efetividade dos pagamentos é feita através dos recibos fornecidos pelos profissionais, ratificando o informado na Declaração de Imposto de Renda do ano-calendário de 2009.

Não obstante a documentação e as alegações da interessada, a fiscalização decidiu por glosar integralmente os gastos com os prestadores acima referidos, uma vez que, regularmente intimada a comprovar os pagamentos correspondentes (R\$ 4.320,00 + R\$ 6.480,00 + R\$ 8.500,00 + R\$ 7.000,00), a contribuinte simplesmente informou que os mesmos foram feitos em espécie, sem comprovar suas alegações.

A interessada, em sua impugnação, defende o pagamento em moeda corrente, efetuados aos quatro profissionais, por não haver previsão legal quanto ao impedimento para proceder desta forma, afirmando que, tendo renda compatível com a despesa, não há a necessidade de comprovar a origem dos recursos ou a forma de pagamento, já que, possuindo renda e disponibilidade financeira, não caberia ao Fisco presumir supostas ou eventuais irregularidades. Insiste na aceitação dos recibos apresentados, alegando que demonstração contábil através de “saques em conta corrente” ou procedimentos assemelhados não se aplicam ao contribuinte pessoa física, que tem sua administração financeira executada de forma singela, pessoal e particular. Por fim, ratifica que mera “presunção” não pode fundamentar o lançamento fiscal.

No caso, não obstante as alegações da interessada e os documentos reapresentados junto com a peça de defesa, entendo que os mesmos são insuficientes para a reversão das glosas.

Inicialmente, é de se destacar que, embora a interessada, em sua peça de defesa, faça referência a recibos sem endereço ou sem assinatura, não consta motivação de glosa neste sentido para o exercício de 2010, ano-calendário de 2009, objeto do processo em exame.

Pois bem. Cabe salientar, em sentido contrário à pretensão da contribuinte, que não se trata aqui de se ter renda compatível com a despesa ou de possuir renda / disponibilidade financeira, ou, ainda, de se exigir do contribuinte demonstração

contábil, como alega a interessada em sua peça de defesa. Também não se trata de lançamento por mera presunção.

Fato é que a comprovação de despesas médicas por meio de recibos / Declarações emitidos por profissionais de saúde é, em alguns casos, muito frágil, devendo servir apenas como ponto de partida para a comprovação das despesas declaradas, não podendo a autoridade fiscal, seja lançadora ou julgadora, se satisfazer somente com estes documentos.

Com efeito, os recibos emitidos por empresas ou profissionais da área de saúde não constituem prova cabal do direito à dedução, pois o recibo, em princípio, é uma declaração particular, com efeito apenas entre as partes. Não é válido, porém, em si mesmo, contra terceiros, como prova dos fatos que atesta, competindo ao interessado, se necessário for, comprovar a veracidade do fato através de provas materiais. É o que estabelece o artigo 368 do Código de Processo Civil:

*Art. 368. As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.*

*Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato.*

A prova definitiva e incontestável da despesa médica é feita com a apresentação de documentos que comprovem não só a realização dos serviços prestados pelos profissionais, mas também a efetividade do pagamento (transferência do numerário), cabendo salientar que, ao se fazer pagamentos de despesas onde se pleiteará, *a posteriori*, a dedução para fins de cálculo do imposto de renda a pagar ou a restituir, o contribuinte tem que se cercar de precauções para a eventualidade de comprovação.

O contribuinte deve ter em conta que o pagamento de despesa médica não envolve apenas ele e o profissional de saúde, mas também o Fisco – caso haja intenção de se beneficiar da dedução na declaração de rendimentos – e, por isso, deve se acautelar na guarda de outros elementos de prova da efetividade do pagamento e do serviço.

Por esses motivos, a apresentação de recibos de despesas médicas perante a Delegacia de Julgamento deve estar acompanhada de elementos que demonstrem a efetiva movimentação financeira comprobatória dos pagamentos, de que são exemplos cópia de cheques, extratos bancários, etc, consoante exigido pela autoridade fiscal em intimação específica, antes de proceder à lavratura da Notificação de Lançamento.

Quanto à possibilidade de os pagamentos terem sido efetuados em moeda corrente e demais alegações nesse sentido, consoante resposta da interessada ao Termo de Intimação Fiscal e teor da impugnação apresentada, tais argumentos não dispensam a contribuinte da comprovação do efetivo dispêndio.

De certo, embora o pagamento em espécie seja juridicamente possível, fato é que esse não é o procedimento usualmente adotado pelas pessoas em geral para saldar os seus gastos, principalmente considerados os valores envolvidos (mais de R\$ 26.000,00, relativos a quatro profissionais), os quais, em uma situação de normalidade, seriam pagos, inclusive por questões de segurança, por meio de cheques bancários nominais, transferências eletrônicas bancárias ou similares.

De qualquer forma, se a requerente optou pelo pagamento em espécie em lugar de outros meios, teoricamente, de mais fácil comprovação, assumiu o ônus de ter que provar, sem deixar margem a dúvidas, a efetividade do desembolso das quantias para fins de pagamento dos valores apostos nos recibos emitidos relativamente aos prestadores Maurício Gonçalves Silva, Elisabeth Antunes Paiva, Claudia de Castro Soares e Gabriela Machado da Cunha, o que não restou provado.

Acerca da manutenção da glosa das despesas em razão da falta de comprovação dos pagamentos, existe o respaldo de muitas decisões do antigo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme ementas dos Acórdãos abaixo reproduzidas:

*IRPF – DESPESAS MÉDICAS/ODONTOLÓGICAS – GLOSA – Não logrando o contribuinte comprovar através de documentação hábil, a efetivação das despesas médicas/odontológicas, e respectivos pagamentos, lícito é a glosa do valor deduzido a esse título na declaração de rendimentos (Ac. 1º CC 104-16830/1999).*

*IRPF - DEDUÇÕES - DESPESAS MÉDICAS E ODONTOLÓGICAS - COMPROVAÇÃO - O pagamento de despesas médicas, para fins de dedução do Imposto de Renda, não se comprova apenas com a exibição de recibos emitidos por profissionais. Diante de dúvidas quanto à efetividade da prestação dos serviços e/ou dos pagamentos, deve a autoridade administrativa solicitar elementos adicionais de comprovação, sem os quais é legítima a glosa das deduções. (Acórdão 104-21076, 20/10/2005, QUARTA CÂMARA.)*

*IRPF -DEDUÇÃO COM DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo ou declaração unilateral, sem a efetiva comprovação da prestação dos serviços e do pagamento correlato. Essas condições devem ser comprovadas por outros meios de prova, tais como: radiografias, receitas médicas, exames laboratoriais, notas fiscais de aquisição de remédios e outras. Simples declarações unilaterais não têm o condão de suprir as provas mencionadas( Acórdão 102-46489 de 16/09/2004)*

*IRPF - DESPESAS MÉDICAS - DEDUÇÃO - Inadmissível a dedução de despesas médicas, na declaração de ajuste anual, cujos comprovantes não correspondam a uma efetiva prestação de serviços profissionais, nem comprovado os desembolsos. Tais comprovantes são inaptos a darem suporte à dedução pleiteada. Legítima, portanto, a glosa dos valores correspondentes, por se respaldar em recibo imprestável para o fim a que se propõe (Ac. 1º CC 104-16647/1998)*

*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. (Ac. 1º CC 104-23.311, de 2008).*

Faz-se oportuno salientar, ainda, que a autoridade julgadora forma livremente a sua convicção, a teor do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972. Neste sentido, cumpre igualmente transcrever ementa de decisão do antigo Conselho de Contribuintes:

*IRPF - GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS - À luz do artigo 29 do Decreto 70.235 de 1972, na apreciação de provas a autoridade julgadora tem a prerrogativa de formar livremente sua convicção. Correta a glosa de valores deduzidos a título de despesas odontológicas, com cirurgião plástico e com psicóloga, cuja efetividade dos serviços e o pagamento não foram comprovados. (Ac. 102-48.510, de 2007).*

Portanto, restando claro, em consonância com o relato da autoridade lançadora, que no caso em tela a dedução a título de despesas médicas caberia ser comprovada por meio de documentos que demonstrassem o efetivo pagamento, e não tendo a impugnante, relativamente aos profissionais Maurício Gonçalves Silva (R\$ 4.320,00), Elisabeth Antunes Paiva (R\$ 6.480,00), Gabriela Machado da Cunha (R\$ 7.000,00) e Claudia de Castro Soares (R\$ 4.200,00 + R\$ 1.800,00 + R\$ 2.500,00 = R\$ 8.500,00), cujos recibos não foram aceitos, apresentado qualquer outra prova complementar de modo a confirmar a transferência do numerário relativo aos gastos correspondentes, e também com base no princípio do livre convencimento na apreciação das provas, conclui-se pela manutenção das glosas efetuadas pela autoridade fiscal.

Por fim, cabe, ainda, destacar que o recibo emitido pelo prestador Maurício G. Silva (em verdade, Recibo de Pagamento a Autônomo – RPA de fls. 64/65), bem como o recibo emitido pela prestadora Elisabeth Antunes Paiva (fls. 60 e 71), não identificam o número dos profissionais nos Conselhos de Classe correspondentes, ressaltando-se que, sendo os mesmos psicólogos (informação obtida por meio dos recibos constantes do processo nº 17437.720299/2012-37, relativo à Notificação de Lançamento recebida pela contribuinte, referente ao exercício anterior), causa estranheza gastos próximos a R\$ 20.000,00 com três profissionais da mesma classe (aí também incluída a psicóloga Claudia de Castro Soares), daí a alusão, na “Descrição dos Fatos”, ao Código de Ética Profissional do Psicólogo.

**Inclusive, no que tange à psicóloga Claudia de Castro Soares, é de se observar a informação constante à fl. 79 dos autos, que relata ação fiscal cujos indícios e informações obtidas não confirmaram a existência dos serviços prestados nem os respectivos pagamentos à psicóloga, razão por que não foram aceitos os recibos emitidos pela mesma nos anos-calendário de 2008, 2009, 2010 e 2011. A**

**contribuinte, no que tange a tais pagamentos, foi objeto, nos anos-calendário de 2010 e 2011, de Auto de Infração (processo nº 11040.720703/2014-10), sendo que o crédito tributário então apreciado foi integralmente mantido.**

Isto posto, e considerando tudo o mais que do processo consta, voto no sentido de que seja julgada **improcedente** a impugnação, mantendo-se o imposto suplementar apurado pela fiscalização, no valor de **R\$ 8.042,19**, mais acréscimos legais cabíveis, de acordo com a legislação aplicável.

Pedro Fernandes Gabriel – Relator

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, Negar Provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Freitas De Souza Costa