



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18470.720133/2013-58
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-006.854 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de agosto de 2019
Recorrente DIOGO LUIZ MORAES MOREIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2011

JUNTADA DE DOCUMENTOS. FASE RECURSAL. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. POSSIBILIDADE.

Permite-se ao julgado conhecer documentos apresentados após o prazo para impugnação, quando estes possuírem efeito probante e contribuirão para o convencimento da resolução da controvérsia, observando o princípio da verdade material.

JUNTADA DE DOCUMENTOS APÓS O RECURSO.

De acordo com o art. 15 do Decreto nº 70.235/1972, a impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar. O § 4º do art. 16, por sua vez, estabelece que a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual. É possível o deferimento do pedido para apresentação de provas após o prazo para impugnação quando comprovada a ocorrência de hipótese normativa que faculte tal permissão.

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. PROVA DO EFETIVO PAGAMENTO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

É facultado à autoridade fiscal intimar o contribuinte para demonstrar o efetivo pagamento das despesas médicas declaradas, sem prejuízo da apresentação dos recibos correspondentes à prestação de serviços. Não só é viável impor a comprovação do efetivo pagamento dentro do ano-calendário a que se refere a dedução, como também a demonstração que o ônus financeiro tenha sido suportado pelo declarante ou, eventualmente, por terceiro integrante da entidade familiar.

IRPF. DEDUÇÃO. DESPESA COM INSTRUÇÃO. COMPROVAÇÃO.

As despesas com instrução própria e dos dependentes são dedutíveis na apuração do imposto de renda devido, quando restarem comprovados os requisitos estabelecidos na legislação de regência. Afasta-se a glosa das despesas com instrução que o contribuinte comprova ter cumprido os requisitos exigidos para a dedutibilidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a despesa com instrução no valor de R\$ 2.830,84. Vencidos os conselheiros Matheus Soares Leite (relator), Rayd Santana Ferreira e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly (Suplente convocada), Andréa Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa e Miriam Denise Xavier (Presidente). Ausente a conselheira Marialva de Castro Calabrich Schlucking.

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (fls. 55/58).

Pois bem. Contra o contribuinte acima identificado, foi expedida notificação de lançamento (fls. 41 a 47), referente a Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2011, formalizando a exigência de imposto suplementar no valor de R\$ 6.278,48, acrescido de multa de ofício e juros de mora.

A autuação decorreu de glosas de despesas médicas (R\$ 20.000,00, por falta de comprovação do efetivo desembolso dos valores declarados como pagos a Taciana Cristina Soriano Silvino, R\$ 10.000,00, e Claudia Maria Ferreira Silvino, R\$ 10.000,00) e de despesas com instrução (R\$ 2.830,84, por falta de comprovação de despesas que preencham os requisitos legais).

Cientificado do lançamento, com vencimento da multa de ofício em 16/1/13 (fl. 52), o contribuinte apresentou impugnação (fls. 2 a 12), em 3/1/2013, trazendo, em síntese, as seguintes alegações:

- (a) Narra que mudou de cidade o que o levou a não atender à intimação para apresentar comprovantes das despesas glosadas, por não ter chegado ao seu conhecimento.

- (b) Argumenta que as despesas com instrução são referentes a pós-graduação em Medicina do trabalho, portanto, dedutíveis (fls. 23 a 25).
- (c) Quanto aos valores deduzidos como despesas médicas, defende que os recibos, preenchidos nos moldes que determina a legislação, são prova suficiente e hábil à comprovação do direito pleiteado (fls. 28 e 31). Junta declarações emitidas pelas profissionais confirmando o recebimento dos valores pagos (fls. 26 e 29) e afirma que pode optar pelo pagamento em dinheiro não havendo previsão legal para que se exija de contribuintes provas do efetivo pagamento de despesas declaradas.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por meio do Acórdão nº 02-49.238 (fls. 55/58), cujo dispositivo considerou a impugnação improcedente, com a manutenção do crédito tributário. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2011

GLOSA DE DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. EFETIVIDADE PAGAMENTOS. AUSÊNCIA DA PROVA.

Mantém-se a glosa de dedução a título de despesas médicas quando o sujeito passivo é intimado a comprovar a efetividade dos desembolsos e deixa de apresentar documentos aptos a fazê-lo.

DEDUÇÕES. DESPESAS COM INSTRUÇÃO.

Somente são admitidas as despesas com instrução pleiteadas com a observância da legislação tributária e que estejam devidamente comprovadas nos autos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Nesse sentido, cumpre repisar que a decisão *a quo* exarou, em síntese, os seguintes motivos e que delimitam o objeto do debate recursal:

Despesas Médicas

1. O ônus da prova do direito às deduções pleiteadas é do sujeito passivo que deve tomar todas as cautelas a fim de demonstrar, indubitavelmente, que faz jus ao benefício em discussão. Havendo questionamento por parte da autoridade fiscalizadora quanto à efetividade dos desembolsos alegados, como no caso (fl. 45), cabe ao sujeito passivo carrear aos autos elementos de prova aptos a comprovarem que efetivamente arcou com as despesas declaradas. Na ausência desses elementos, como aqui se verifica, são inócuos os argumentos expendidos na impugnação.
2. Portanto, no contexto dos autos, devem ser mantidas as glosas contestadas, por falta de comprovação da efetividade dos correspondentes desembolsos, motivo da autuação.

Despesas com Instrução

3. Relativamente às despesas com instrução, para o ano-calendário 2010, deve-se considerar que da base de cálculo do imposto devido poderão ser deduzidos, nas declarações de rendimentos, os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação infantil (creche e pré-

escolas), ao ensino fundamental, ao ensino médio, à educação superior (graduação e pós-graduação, seja mestrado, doutorado ou especialização), à educação profissional (ensino técnico ou tecnológico) do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual de R\$ 2.830,84 (Lei 9.250/1995, art. 8º, inc. II, alínea b; com redação dada pela Lei 12.469/2011).

4. Os documentos de fls. 23 a 25 demonstram o pagamento de valores a Simposium Editora Ltda., CNPJ 40.220.402/000116, tendo como sacado o interessado. Tais documentos não são hábeis a comprovar despesas com instrução nos moldes da legislação acima, pois nada foi apresentado que permita comprovar que a pessoa jurídica cedente seja estabelecimento de ensino autorizado a ministrar cursos de pós-graduação (mestrado, doutorado ou especialização) e conferir titulação ao aluno. Além disso, o fato de o interessado ser o sacado, não é prova de que ele seria o aluno.
5. Portanto, como fundamentou a autoridade lançadora, deve ser mantida a glosa lançada, por falta de comprovação que as despesas pleiteadas preencham os requisitos legais.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (fls. 66/78), apresentando, em síntese, os seguintes argumentos, além de juntar os documentos de fls. 79/89:

Despesas com Instrução

- a. Em primeiro lugar, com relação às despesas com instrução, tem-se que as mesmas decorrem de gastos do recorrente durante o ano-calendário 2010 com o pagamento de curso de pós-graduação *lato sensu* em Medicina do Trabalho, realizado na Universidade Iguazu (UNIG) – curso criado pela Resolução nº 205, de 01/06/2004, do Conselho Universitário (CONSUN).
- b. É o que se pode atestar tanto pelo Histórico Escolar (doc. nº 01), quanto pelo Diploma emitido por aquela instituição ao ora recorrente, em 3 de julho de 2011 (doc. nº 02), além dos comprovantes de pagamento já disponibilizados nestes autos, por meio da impugnação anteriormente apresentada.
- c. Ademais, frise-se que a Universidade Iguazu (UNIG) – a qual expediu o histórico escolar e o diploma em comento – atua em parceria com o “Simposium Cursos e Eventos Ltda” (CNPJ nº 40.220.402/0001-16), conforme se verifica no anexo Contrato de Cooperação Técnica, Científica, Acadêmica e Administrativa (doc. nº 03). Justamente com base em tal documento é que cabia a referida instituir os recibos de pagamento antes apresentados pelo recorrente nestes autos, emitidos em relação a quitações dadas ao longo do ano-calendário de 2011.
- d. Por essa razão, coube à “Simposium Cursos e Eventos Ltda” emitir demonstrativo (doc. nº 04) “para efeito de Declaração de Imposto de Renda”, atestando o recebimento do montante de R\$ 6.600,00 (seis mil e seiscentos reais), ao longo do ano-calendário de 2010, pago pelo requerente justamente como quitação das mensalidades referentes ao curso de pós-graduação Medicina do Trabalho por ele realizado à época.

- e. Portanto, dúvidas não podem mais restar de que os valores pagos pelo recorrente a título de “despesas com educação” estão enquadrados na previsão de possibilidade de redução da base de cálculo do IRPF prevista no artigo 8º, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.250/95, assim como no prescrito pelo artigo 81, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99) e pela própria Instrução Normativa SRF nº 15/2001, em seu artigo 39 *caput* e § 3º.
- f. Ainda que a previsão do § 3º, do artigo 39, da IN SRF nº 15/2001, seja de legalidade duvidosa, fato é que no caso ora sob discussão as despesas do recorrente com o curso de especialização em Medicina do Trabalho estão plenamente atreladas à sua formação profissional (docs. nºs 05 e 06), com o que resta notória a possibilidade de dedução das despesas dele resultantes da base de cálculo do IRPF devido na competência 2010 (ano-exercício 2011).

Despesas Médicas

- g. Em segundo lugar, no que se refere às despesas médicas utilizadas para fins de dedução do IRPF, tem-se que, como exposto na impugnação, as mesmas decorrem de gastos do recorrente com tratamentos psicológicos e fonaudiológicos, prestados no exercício 2011 (fatos geradores de 2010) pelas profissionais Taciana Cristina Soriano Silvino e Cláudia Maria Ferreira Silvino, respectivamente.
- h. Inclusive, é o que V.Sa. pode perfeitamente verificar pela análise dos seguintes documentos, todos anexados juntamente à defesa administrativa inicial: (i) declaração emitida por Taciana Cristina Soriano Silvino; (ii) recibo emitido por Taciana Cristina Soriano Silvino; (iii) declaração emitida por Cláudia Maria Ferreira Silvino; e (iv) recibo emitido por Cláudia Maria Ferreira Silvino.
- i. Como se vê, os documentos em questão confirmam que o ora recorrente pagou a ambas profissionais a cifra de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) cada pelos serviços por elas prestados ao longo do ano-calendário 2010, com o que faz jus a dedução do total de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) na base de cálculo do IRPF em referida competência, nos termos do artigo 8º, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.250/95.
- j. Ora, tanto nos recibos, quanto nas declarações emitidas pelas profissionais em questão constam todas as informações exigidas pela Lei nº 9.250/95, com o que não há que se falar na necessidade de apresentação pelo recorrente de qualquer outro documento/comprovante, tal como cheques, docs., extrato ou depósito bancário, etc.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 2401-006.854 - 2ª Sejl/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 18470.720133/2013-58

Voto Vencido

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Mérito.

O lançamento em questão decorreu de glosas de despesas médicas (R\$ 20.000,00, por falta de comprovação do efetivo desembolso dos valores declarados como pagos a Taciana Cristina Soriano Silvino, R\$ 10.000,00, e Claudia Maria Ferreira Silvino, R\$ 10.000,00) e de despesas com instrução (R\$ 2.830,84, por falta de comprovação de despesas que preencham os requisitos legais).

Para facilitar a compreensão, as matérias serão examinadas separadamente, conforme a seguir.

2.1. Despesas Médicas.

Pois bem. Antes de adentrar ao exame aprofundado da discussão posta, necessário fazer uma breve explanação sobre a legislação pertinente à matéria.

A dedução das despesas médicas encontra suporte no art. 8º, II, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que, inclusive, trata das condições impostas para a sua legitimidade. É de se ver:

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;

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: (...)

§ 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.

Na mesma toada, segue o artigo 80 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, vigente à época, que tratava da questão da seguinte forma:

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 nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

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.

§ 2º Na hipótese de pagamentos realizados no exterior, a conversão em moeda nacional será feita mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América, fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento.

§ 3º Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais.

§ 4º As despesas de internação em estabelecimento para tratamento geriátrico só poderão ser deduzidas se o referido estabelecimento for qualificado como hospital, nos termos da legislação específica.

§ 5º As despesas médicas dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo da declaração de rendimentos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).

A respeito da necessidade de comprovação das despesas médicas, o próprio Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, em seu artigo 73, ressalva que as deduções estão sujeitas à comprovação e, as deduções “exageradas”, podem ser glosadas sem a audiência do contribuinte, conforme a seguir se verifica:

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).

§1º 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 nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).

Em suma, as despesas médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda dizem respeito aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, e se limitam a serviços comprovadamente realizados, bem como 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.

Mediante uma análise sistemática da legislação, percebe-se que, em regra, o recibo é uma das formas de se comprovar a despesa médica, a teor do que prevê o art. 80, § 1º, III, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Entretanto, havendo dúvidas razoáveis a respeito da legitimidade das deduções efetuadas, inclusive acerca da (a) efetiva prestação do serviço, tendo como beneficiário o declarante ou seu dependente, ou (b) que o pagamento tenha sido realizado pelo próprio contribuinte, cabe à Fiscalização exigir provas adicionais e, ao contribuinte, apresentar comprovação ou justificativa idônea, sob pena de ter suas deduções glosadas.

Feitas essas considerações sobre a legislação de regência que trata da situação dos autos, passo a analisar os pontos duvidosos, a fim de solucionar a lide.

2.1.1. Despesas médicas com a profissional Taciana Cristina Soriano Silvino (R\$ 10.000,00).

Em relação às despesas médicas com a profissional Taciana Cristina Soriano Silvino (R\$ 10.000,00), que, segundo o contribuinte, estariam relacionadas ao tratamento psicológico, consta nos autos, o recibo de fl. 28, que alcança o montante de R\$ 10.000,00, bem como declaração emitida pela profissional, constante na fl. 26.

Apesar da falta de juntada de prova do efetivo pagamento das despesas médicas, entendo que não há dúvida razoável quanto à sua realização, assim entendida a prestação dos serviços e o correlato pagamento pelo contribuinte, o que, ao meu ver, torna desnecessária a complementação da prova, para além dos documentos que já constam nos autos.

Ao meu juízo, os valores estão compatíveis com o mercado, sendo que os serviços foram realizados durante o ano de 2010 (janeiro a dezembro), não havendo, nos autos, indícios que possam levantar suspeitas em desfavor do recibo emitido pela profissional de saúde, bem como das respectivas declarações sobre o tratamento.

Assim, ao meu juízo, para o presente caso, entendo que o recibo, em conjunto com a declaração, que descreve o procedimento realizado, cumprem com as formalidades exigidas pela lei para a comprovação das despesas médicas com a profissional Taciana Cristina Soriano Silvino, no valor de R\$ 10.000,00 (art. 80, § 1º, inciso III, do RIR/99).

2.1.2. Despesas médicas com a profissional Claudia Maria Ferreira Silvino Delgado (R\$ 10.000,00).

Em relação às despesas médicas com a profissional Claudia Maria Ferreira Silvino Delgado (R\$ 10.000,00), que, segundo o contribuinte, estariam relacionadas ao tratamento fonoaudiológico, consta nos autos, o recibo de fl. 31, que alcança o montante de R\$ 10.000,00, bem como declaração emitida pela profissional, constante na fl. 29.

Apesar da falta de juntada de prova do efetivo pagamento das despesas médicas, entendo que não há dúvida razoável quanto à sua realização, assim entendida a prestação dos serviços e o correlato pagamento pelo contribuinte, o que, ao meu ver, torna desnecessária a complementação da prova, para além dos documentos que já constam nos autos.

Ao meu juízo, os valores estão compatíveis com o mercado, sendo que os serviços foram realizados durante o ano de 2010 (janeiro a dezembro), não havendo, nos autos, indícios que possam levantar suspeitas em desfavor do recibo emitido pela profissional de saúde, bem como das respectivas declarações sobre o tratamento.

Assim, ao meu juízo, para o presente caso, entendo que o recibo, em conjunto com a declaração, que descreve o procedimento realizado, cumprem com as formalidades exigidas pela lei para a comprovação das despesas médicas com a profissional Claudia Maria Ferreira Silvino Delgado, no valor de R\$ 10.000,00 (art. 80, § 1º, inciso III, do RIR/99).

2.2. Despesa com instrução.

A segunda acusação fiscal a ser analisada, consiste na dedução indevida com despesa de instrução, no valor de R\$ 2.830,84, por falta de comprovação de despesas que preencham os requisitos legais.

A decisão de piso entendeu por manter a glosa, sob o fundamento de que os documentos de fls. 23 a 25, demonstrariam o pagamento de valores a Simposium Editora Ltda, tendo como sacado o interessado, contudo, tais documentos não seriam hábeis a comprovar despesas com instrução nos moldes da legislação, pois nada teria sido apresentado que permitisse comprovar que a pessoa jurídica cedente fosse estabelecimento de ensino, além do fato de que não haveria comprovação de o recorrente ter sido o aluno.

Em relação às despesas com instrução, referentes à Simposium Editora Ltda, que, segundo o contribuinte, estariam relacionadas com o curso de pós-graduação em medicina do trabalho, consta nos autos, anteriormente à interposição do apelo recursal, os recibos emitidos pela Simposium Editora Ltda (fls. 23/25).

Em seu Recurso Voluntário, o contribuinte requereu a juntada dos seguintes documentos, relacionados abaixo (fls. 79 e ss):

- Histórico Escolar (fl. 79);
- Certificado de conclusão do curso de pós-graduação (fl. 80);
- Contrato de cooperação técnica, científica, acadêmica e administrativa, celebrado entre a Simposium Cursos e Eventos Ltda e a Universidade Iguaçu – UNIG (fls. 81/86);
- Declaração da Simposium Cursos e Eventos Ltda, a respeito do total pago no curso de medicina do trabalho no ano de 2010 (fl. 87);
- Diploma de medicina (fls. 88/89).

De acordo com o art. 15 do Decreto nº 70.235/1972, a impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar. O § 4º do art. 16, por sua vez, estabelece que a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

Contudo, ressalto que a autoridade julgadora de 2ª instância pode apreciar a prova acostada aos autos, sob o prisma da verdade material, e por ser destinatária da prova, o que,

inclusive, será feito por este julgador, lembrando que, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção.

Ademais, entendo que se tratam de documentos apresentados para contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, notadamente as alegações ofertadas pela decisão de piso para a manutenção da exigência tributária, estando de acordo com o que prescreve o art. 16, § 4º, “c”, do Decreto nº 70.235/72.

Nesse sentido, ao contrário do entendimento manifestado pela decisão de piso, entendo que, pela documentação acostada aos autos, o recorrente logrou êxito em comprovar que as despesas com instrução dizem respeito à sua própria educação superior, nos termos da Lei 9.250/1995, art. 8º, inc. II, alínea b; com redação dada pela Lei 12.469/2011, sobretudo por força do certificado de conclusão de curso, bem como do acordo de cooperação técnica entre as instituições Simposium e UNIG, que, ao meu ver, esclarece a emissão do recibo pela Simposium (fls. 79 e ss).

Assim, entendo que deve ser restabelecida a dedução, referente ao ano-calendário 2010, no limite anual individual de R\$ 2.830,84 (Lei 9.250/1995, art. 8º, inc. II, alínea b; com redação dada pela Lei 12.469/2011).

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, para declarar a improcedência do lançamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

Voto Vencedor

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Redator Designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente no que se segue.

Em relação ao ano-calendário de 2010, a fiscalização efetuou a glosa de dedução de despesas médicas no montante total de R\$ 20.000,00, sendo R\$ 10.000,00 declarado como pago para Taciana Cristina Soriano Silvino e R\$ 10.000,00 para Claudia Maria Ferreira Silvino, em razão de o contribuinte, intimado em **16/10/2012**, não ter comprovado a efetividade do pagamento e de as profissionais não terem apresentado Declaração de Ajuste Anual (e-fls. 45).

A impugnação foi instruída com as seguintes declarações e recibos:

Taciana Cristina Soriano Silvino (e-fls. 26/28):

DECLARAÇÃO

Eu, Taciana Cristine Soriano Silvino, (...), declaro para fazer prova junto a Receita Federal do Brasil que o paciente Sr. Diogo Luiz Moraes Moreira, (...) esteve submetido a acompanhamento psicológico, sob meus cuidados profissionais durante o ano de 2010. Recebi a quantia de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) anuais pagos em espécie, sendo R\$ 250,00 por consulta. **Foram realizados 40 atendimentos (uma consulta por semana).**

Rio de Janeiro, 06 de Novembro de 2012.

Recibo

Eu, Taciana Cristine Soriano Silvino, (...) recebi do Sr. DIOGO LUIZ MORAES MOREIRA, CPF 081.454.527-08 a quantia de R\$ 10.000,00 (Dez mil reais) referente **acompanhamento psicológico em domicílio** durante o mês de janeiro de 2010 a dezembro de 2010.

Rio de Janeiro, 20 de dezembro de 2010.

Claudia Maria Ferreira Silvino (e-fls. 29/31):

Declaração

Eu, Claudia Maria Ferreira Silvino Delgado, (...) declaro para fazer prova junto a Receita Federal do Brasil, que o paciente Sr. Diogo Luiz Moraes Moreira, (...) esteve sob tratamento fonoaudiólogo durante o ano de 2010. Foram realizadas **durante 40 consultas em seu domicílio, sendo uma semanal** no valor de R\$ 250,00 pagas em espécie recebendo no total de R\$10.000,00 anual.

Rio de Janeiro, 06 de novembro de 2012.

Recibo

Eu, Claudia Maria Ferreira Silvino Delgado, (...) recebi do Sr. DIOGO LUIZ MORAES MOREIRA, (...) a quantia de R\$10.000,00 (Dez mil reais) referente ao tratamento fonoaudiólogo em domicílio no período de Janeiro de 2010 a Dezembro de 2010.

Foram realizada aproximadamente 96 sessões (duas semanais)

Rio de Janeiro, 20 de Dezembro de 2010.

O Acórdão de Impugnação considerou que o sujeito passivo não se desincumbiu do ônus de comprovar a efetividade dos desembolsos alegados, não restando demonstrado que tenha arcado com as despesas declaradas (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, II, 'a', §§ 2º e 3º; e Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

Nas razões recursais, o contribuinte reitera que declarações e recibos comprovam que o recorrente pagou ambas as profissionais, fazendo jus à dedução por não ter a obrigação legal de oferecer mais documentos e por ser válida a opção de pagamento em dinheiro (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, II, 'a', §§ 2º e 3º; e Código Civil, arts. 304, 308 e 320).

Pois bem. Com respeito à matéria em discussão, confira-se o que diz a legislação tributária, por intermédio do Regulamento do Imposto de Renda, então veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

(...)

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

(...)

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 nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

(...)

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;

(...)

Como se observa, o recibo de quitação e/ou a nota fiscal foram eleitos pelo legislador como documentos hábeis para a comprovação da realização da despesa médica, os quais devem conter, pelo menos, a indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem recebeu o pagamento.

Entretanto, o recibo e a nota fiscal não se constituem em prova absoluta do efetivo pagamento da despesa pelo contribuinte, que também é um requisito estipulado na legislação para a dedução, podendo a autoridade fiscal solicitar a exibição de elementos específicos de convicção a respeito do desembolso financeiro da importância registrada no documento.

Não só é viável impor a comprovação do efetivo pagamento dentro do ano-calendário a que se refere a dedução, como também a demonstração que o ônus financeiro tenha sido suportado pelo declarante ou, eventualmente, por terceiro integrante da entidade familiar.

A legislação tributária outorga competência à autoridade fiscal para que exerça um juízo sobre a necessidade e pertinência de apresentação de prova complementar, como forma de dar efetividade à sua atribuição legal de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias, buscando a constatação da veracidade da declaração de rendimentos do contribuinte (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

Diante do caso concreto, incumbe ao agente fiscal determinar o grau de aprofundamento da auditoria quanto aos pagamentos efetuados. Negar tal permissão significa avançar indevidamente sobre a condução da ação fiscalizadora estatal, restringindo o dever legal de investigação dos fatos, devidamente autorizado pela norma regulamentar.

De modo algum a exigência da comprovação da efetividade do pagamento conflita com a presunção de boa-fé do contribuinte, porquanto não se cogita, naquele momento, da existência de má-fé na conduta do fiscalizado, mediante a prática de atos de falsidade, que levaria à aplicação de penalidade majorada.

A comprovação do efetivo pagamento associado às despesas médicas é um ônus probatório que pode ser atribuído a todo contribuinte que faz uso de deduções na sua declaração anual de rendimentos, na medida em que a despesa médica reduz a base de cálculo do imposto sobre a renda.

Assim sendo, o contribuinte não pode simplesmente eximir-se do ônus probatório com as afirmações de que o recibo de pagamento é suficiente por si só para a comprovação da despesa médica e que pode efetuar pagamentos em dinheiro. Uma vez insatisfatórios os documentos apresentados e/ou esclarecimentos prestados pelo contribuinte, é legítima a realização do lançamento de ofício para desconsiderar as deduções que o declarante não logrou êxito em comprová-las.

Segundo minha convicção, no caso concreto, há dúvida razoável que enseja, necessariamente, elementos adicionais para a comprovação das despesas incorridas, tendo em

conta o valor das despesas, examinado individualmente ou em conjunto, e a própria natureza dos serviços alegadamente prestados em domicílio.

Nesse cenário, não se apresentou recibos a refletir os pagamentos efetivados, eis que as declarações afirmam pagamentos de R\$ 250,00, a totalizar R\$ 10.000,00, e os “recibos” davam conta de um pagamento de R\$ 10.000,00 em 20 de dezembro de 2010.

Além disso, há discrepância acerca dos serviços: 96 sessões, sendo duas semanais, ou 40 consultas, sendo uma por semana? A discrepância em questão gera dúvida acerca do montante efetivamente pago e em relação a qual teriam sido os serviços efetivamente prestados. E, em face do estranho paralelismo dos “recibos” e declarações (mesma estrutura e emitidos nas mesmas datas), a dúvida se instala para ambas as profissionais.

Acrescente-se que o sujeito passivo não apresentou provas tendentes a demonstrar as efetivas necessidade e intensidade dos serviços e a gerar convicção de que os períodos, montantes de atendimentos e valores evidenciados nos recibos/declarações eram razoáveis.

Anoto que o recorrente, o qual, segundo os autos (e-fls. 87/89), é médico, não fez o mínimo esforço para comprovar o efetivo pagamento das despesas declaradas, tais como apresentação de cópias de cheques, comprovantes de saques, extratos bancários e transferências entre contas bancárias, a demonstrar a disponibilidade de dinheiro em espécie nas datas dos pagamentos.

Por tais razões, na falta de comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas, mantenho a glosa de dedução a esse título.

Isso posto, voto por CONHECER e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para restabelecer a despesa com instrução no valor de R\$ 2.830,84.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.