



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10725.002615/2008-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1003-004.136 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 07 de dezembro de 2023
Recorrente JULIANA GAIA DE SOUZA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

IRPF. DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 180.

A dedução de despesas médicas da base de cálculo do IRPF relativamente ao próprio tratamento do sujeito passivo e ao de seus dependentes indicados na Declaração de Ajuste Anual é estabelecida na legislação de regência e está sujeita à comprovação ou justificação, e, portanto, podem ser exigidos outros elementos necessários à comprovação do pagamento e/ou da prestação dos serviços a juízo da autoridade fiscal.

Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais.

IRPF. DEDUÇÃO. DESPESAS COM INSTRUÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Cabe deduzir o valor de despesas com instrução de instituição de ensino regularmente autorizada pelo Poder Público da base de cálculo do IRPF referente à pessoa relacionada como dependente na Declaração de Ajuste Anual quando comprovado.

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)

Carmen Ferreira Saraiva– Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Gustavo de Oliveira Machado e Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Notificação de Lançamento

Contra o Recorrente acima identificado foi lavrada a Notificação de Lançamento, e-fls. 07-12, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$10.246,32 a título Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) suplementar, juros de mora e multa de ofício proporcional referente ao ano-calendário de 2006:

Dedução Indevida de Despesas Médicas

Conforme disposto no art. 73 do Decreto n.º 3.000/99 - RIR/99, todas as deduções pleiteadas na Declaração de Ajuste Anual estão sujeitas à comprovação ou justificação.

Regularmente intimado, o contribuinte não atendeu à Intimação até a presente data.

Em decorrência do não atendimento à Intimação, foi glosado o valor de R\$ 17.268,42, deduzido indevidamente a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação. [...].

Enquadramento Legal:

Art. 8º, inciso II, alínea “a” e §§ 2º e 3º da Lei n.º 9.250/95, arts. 73, 80 e 841, inciso II do Decreto n.º 3.000/99 – RIR/99; arts. 43 a 48 da Instrução Normativa n.º 15/2001 [...]

Dedução Indevida de Despesas com Instrução

Conforme disposto no art. 73 do Decreto n.º 3.000/99 - RIR/99, todas as deduções pleiteadas na Declaração de Ajuste Anual estão sujeitas à comprovação ou justificação.

Regularmente intimado, o contribuinte não atendeu a Intimação até a presente data.

Em decorrência do não atendimento da referida Intimação, foi glosado valor de R\$ 2.322,42, deduzido indevidamente a título de Despesa com Instrução, por falta de comprovação.

Enquadramento Legal:

Art. 8º, inciso II, alínea “b” e §§ 2º e 3º da Lei n.º 9.250/95, arts. 1º, 2º e 15 da Lei n.º 10.451/2002, arts. 73, 80 e 83, inciso II do Decreto n.º 3.000/99 – RIR/99. [...]

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificado, o Recorrente apresenta a impugnação. Está registrado no Acórdão da 6ª Turma DRJ/BSB/DF n.º 03-064.898, de 24.11.2014, e-fls. 83-90:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2007

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS.

Sanadas as irregularidades nos comprovantes das despesas médicas, que motivaram a glosa, por meio de documentos hábeis e idôneos, deve ser restabelecida a dedução das respectivas despesas.

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS. DECLARAÇÃO DE INIDONEIDADE.

A apresentação de recibo emitido por profissional em período abrangido por declaração de inidoneidade dos recibos por ele expedidos, exarada pela Receita Federal do Brasil, desacompanhado de elementos de prova da efetividade dos serviços e do correspondente pagamento, impede a dedução das respectivas despesas médicas.

PROVA. APRECIÇÃO.

Na apreciação das provas, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Acórdão

Acordam os membros da 6ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar PROCEDENTE EM PARTE a impugnação, nos termos do Relatório e Voto. [...]

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE da impugnação para restabelecer parte da dedução de despesas médicas, no valor de R\$ 6.000,00, o que resulta na manutenção em parte do crédito tributário apurado, correspondente ao imposto de R\$ 3.127,81, mais acréscimos legais.

Recurso Voluntário

Notificado em 22.12.2014, e-fl. 94, o Recorrente apresenta o recurso voluntário em 19.01.2015, e-fls. 96-98, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

3- DESPESAS MÉDICAS

O valor de R\$. 9.000,00 pago ao ROBSON FONSECA MENEZES MORAES (CPF-MF n.º [...]) não foi aceito como dedução, sob a alegação de que o ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO n.º 29, de 20/12/2011, ter declarado inidôneos todos os recibos emitidos no período de 01/01/2006 a 31/12/2008. Acontece que o aludido profissional, quando prestou seus serviços a recorrente era estabelecido e com consultório montado, e sem nenhuma restrição para exercer sua atividade. A recorrente foi devidamente atendida pelo profissional em questão, o tratamento odontológico foi efetivamente prestado, e ela pagou pelo mesmo. Jamais, poderia a recorrente imaginar que iria passar por todo esse problema. Além, do mais, os recibos passados pelo mesmo, no período 2006/2008, foram considerados inidôneos no final de 2011, muito tempo após o pagamento efetuado pela recorrente. A recorrente não pode arcar com um prejuízo, para o qual não deu origem e nem contribuiu. A recorrente pede que o referido pagamento seja aceito pela RFB, como despesa dedutiva, pois a mesma está agindo de boa fé.

4- DESPESAS COM INSTRUÇÃO

O valor de R\$. 3.600,00, relativo ao INSTITUTO BRASILEIRO DE TERAPIA INTENSIVA (CNPJ n.º 07.853.537/0001-43) não foi aceito como dedução, sob a alegação de ausência de prova de que o aludido instituto está autorizado pelo Poder Público a "ministrar curso de pós-graduação, especificamente Mestrado Profissional em Terapia Intensiva". Ora, isso não convence, pois a recorrente apresentou em todas as suas peças de defesa, os elementos solicitados pela RFB. Esta pode, diante dos poderes que lhe foram conferidos pela lei, solicitar diretamente ao referido Instituto os atos que lhe possibilitaram a ministração do curso em tela. Não é justo que a RFB transfira para o contribuinte uma ação que ela pode praticar. O contribuinte não tem poder fiscalizatório, a RFB, tem.

A - A recorrente está anexando à presente, dois certificados expedidos pelo INSTITUTO BRASILEIRO DE TERAPIA INTENSIVA; em um, consta que o

mesmo é reconhecido pela SOBRATI — SOCIEDADE BRASILEIRA DE TERAPIA INTENSIVA (Deliberação SOBRATI n.º 10/2008, de 01/03/2008); outro, trata-se de Mestre em Terapia Intensiva, onde constam as expressões "Política Nacional de Atenção ao Paciente Crítico", "constante na Portaria do Ministério da Saúde n.º 1071, de 04/07/2005, n.º 3432 de 12/08/1998 e da RBC 07 da ANVISA".

B - Portanto, sem dúvida o Instituto em tela está autorizado pelos poderes instituídos, a ministrar o curso efetuado pela recorrente, o que possibilita a dedução dos pagamentos efetuados para sua conclusão.

No que concerne ao pedido conclui que:

Assim sendo, requer a V. Sa. se digne receber e acatar o presente recurso para o fim de reformar a respeitável decisão recorrida e considerar como dedutíveis as despesas pagas ao Dr. ROBSON FONSECA MENEZES MORAES (R\$. 9.000,00) e ao INSTITUTO BRASILEIRO DE TERAPIA INTENSIVA (R\$. 3.600,00), bem como determinar o arquivamento do processo livrando a peticionária de qualquer tipo de penalidade, por ser um imperativo da mais pura e salutar JUSTIÇA.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

O recurso voluntário apresentado pelo Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Delimitação da Lide

Conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta ao exame do mérito da exigência do IRPF suplementar no valor de R\$3.127,81 (R\$ 5401,62 – R\$2.273,81) do ano-calendário de 2006 objeto da lide no presente processo (art. 15, art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que se aplica supletiva e subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235, de 02 de março de 1972).

Notificação de Lançamento

O Recorrente discorda do procedimento de ofício.

O Código Tributário Nacional determina:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O Decreto-Lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943, prescreve:

Art. 11 Poderão ser deduzidas, em cada cédula, as despesas referidas neste capítulo, necessárias à percepção dos rendimentos.

§ 1º As deduções permitidas serão as que corresponderem a despesas efetivamente pagas.

§ 2º As despesas deduzidas numa cédula não o serão noutras.

§ 3º Todas as deduções estarão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

Despesas Médicas

A Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995, assim estabelece:

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;

O Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, prevê:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei n.º 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 n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na esfera administrativa (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 5º). [...]

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 n.º 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei n.º 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;

Para a análise das provas, cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015:

Súmula CARF n.º 180

Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

A Solução de Consulta Cosit n.º 140, de 05 de junho de 2015, orienta:

[...] a lei não impõe restrições quanto a quais especialidades médicas ou tratamentos médicos têm as respectivas despesas passíveis de serem deduzidas para fins de apuração do IRPF, autorizando a dedução de pagamentos efetuados aos profissionais de saúde que menciona e a hospitais, bem como de despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, desde que devidamente comprovados. Coerentemente, também os textos do art. 80 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), do art. 43 da Instrução Normativa SRF n.º 15, de 6 de fevereiro de 2001 [...].

Não por outra razão o item 349 da publicação “Imposto de Renda da Pessoa Física - Perguntas e Respostas - 2015” (disponível em www.receita.fazenda.gov.br), esclarece que “são dedutíveis da base de cálculo do IRPF as despesas médicas comprovadas independentemente da especialidade, inclusive as relativas à realização de cirurgia plástica, reparadora ou não, com a finalidade de prevenir, manter ou recuperar a saúde, física ou mental, do paciente”. Vale transcrevê-lo parcialmente (sublinhou-se):

DESPESAS MÉDICAS DEDUTÍVEIS

349 — Quais são as despesas médicas dedutíveis na Declaração de Ajuste Anual? As despesas médicas ou de hospitalização dedutíveis restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte para o seu próprio tratamento ou o de seus dependentes relacionados na Declaração de Ajuste Anual, incluindo-se os alimentandos, em razão de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, ou por escritura pública.

Consideram-se despesas médicas ou de hospitalização os pagamentos efetuados a médicos de qualquer especialidade, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, terapeutas ocupacionais, fonoaudiólogos, hospitais, e as despesas provenientes de exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias. (...)

A dedução dessas despesas é condicionada a que os pagamentos sejam especificados, informados na Relação de Pagamentos e Doações Efetuados da Declaração de Ajuste Anual, e comprovados, quando requisitados, com documentos originais que indiquem o nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem os recebeu. Admite-se que, na falta de documentação, a comprovação possa ser feita com a indicação do cheque nominativo com que foi efetuado o pagamento. Conforme previsto no art. 73 do RIR/1999, a juízo da autoridade fiscal, todas as deduções estarão sujeitas à comprovação ou justificação, e, portanto, poderão ser exigidos outros elementos necessários à comprovação da despesa médica.

Consta no Acórdão n.º 9202-005.461, de 24 de maio de 2017, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

Acerca do assunto, entendo que as despesas médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, e se limitam, sim, a serviços comprovadamente realizados quando objeto de indagação pela autoridade fiscal, a partir de dúvida razoável, bem como a pagamentos especificados e comprovados. Nesse

sentido, é oportuno conferir o estabelecido na Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que traz essas condições para dedução desse tipo de despesa:

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

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; (...).

§ 2º O disposto na alínea “a” do inciso II: (...)

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;

Complementando a necessidade dessa comprovação, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, em seu art. 73, dispõe que (a) as deduções estão sujeitas à comprovação e (b) deduções exageradas poderão ser glosadas inclusive sem audiência do contribuinte, conforme a seguir reproduzido:

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).

Por certo, a legislação, em regra, estabelece a apresentação de recibos como forma de comprovação das despesas médicas, a teor do que dispõe o art. 80, § 1º, III, do RIR/1999, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame. Em uma visão sistêmica da legislação tributária, verifica-se, inclusive, que a indicação do cheque nominativo, apesar de conter muito menos informação que o recibo, é também eleito como meio de prova, evidenciando a força probante da efetiva comprovação do pagamento.

Portanto, em vista do exposto, podemos concluir que a dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, sim, condicionada ao preenchimento de alguns requisitos legais: (a) a prestação de serviço tendo como beneficiário o declarante ou seu dependente, e (b) que o pagamento tenha se realizado pelo próprio contribuinte.

Todavia, havendo qualquer dúvida em um desses requisitos, é não só direito mas também dever da Fiscalização exigir provas adicionais ou da efetividade do serviço, e/ou do beneficiário deste e/ou do pagamento efetuado. E é dever do contribuinte apresentar comprovação ou justificação idônea no caso de tal exigência, sob pena de ter suas deduções não admitidas pela autoridade fiscal. Entendo que a conclusão acima esteja alicerçada no art. 73 do RIR/99, já transcrito.

A dedução de despesas médicas da base de cálculo do IRPF relativamente ao próprio tratamento do sujeito passivo e ao de seus dependentes indicados na Declaração de Ajuste Anual é estabelecida na legislação de regência e está sujeita à comprovação ou justificação, e, portanto, podem ser exigidos outros elementos necessários à comprovação do pagamento e/ou da prestação dos serviços a juízo da autoridade fiscal.

A premissa é de que “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção” (art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Para fins de análise do litígio tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de

documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária (Parecer PGFN n.º 591, de 17 de abril de 2014).

Está registrado no Acórdão da 6ª Turma DRJ/BSB/DF n.º 03-064.898, de 24.11.2014, e-fls. 83-90:

Acerca da despesa médica relativa ao profissional Robson Fonseca Menezes Moraes, no valor de R\$ 9.000,00, mantida em virtude de o Ato Declaratório Executivo - ADE n.º 29, de 20/12/2011, da RFB, ter declarado inidôneos todos os recibos emitidos no período de 01/01/2006 a 31/12/2008, somente caberia restabelecê-la se a Impugnante tivesse apresentado provas cabais da efetividade dos serviços e do correspondente pagamento. Isso porque, até prova em contrário, o ADE abrange todos os recibos expedidos pelo profissional no período informado.

Como prova da despesa, a Contribuinte anexou somente os recibos de fls. 24 a 26, que não são suficientes para comprovar a realização dos serviços e a efetividade do pagamento. É importante destacar que o art. 63, do Decreto n.º 7.574, de 2011, estabelece que, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente a sua convicção.

Convém ressaltar que, instado a se manifestar sobre a matéria, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pacificou o entendimento acima, por intermédio da Súmula CARF n.º 40, que assim dispõe:

“Súmula CARF n.º 40:

A apresentação de recibo emitido por profissional para o qual haja Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, desacompanhado de elementos de prova da efetividade dos serviços e do correspondente pagamento, impede a dedução a título de despesas médicas e enseja a qualificação da multa de ofício.”

Cumprido informar que a Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz é decorrente da declaração de inidoneidade dos recibos expedidos constante em Ato Declaratório Executivo, como neste caso.

A apresentação de recibo não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais relativos às despesas médicas. São condições para a dedução de despesas médicas da base de cálculo do IRPF a comprovação da efetividade do serviço e do pagamento, sob pena de ser mantida a respectiva glosa. Incabível, portanto, a dedução de despesas médicas, quando as respectivas provas não logram o convencimento acerca da efetiva prestação do serviço, tampouco do pagamento correspondente.

Conforme preceitua a legislação de regência, cabe ao Recorrente provar que faz jus às deduções de despesas médicas da base de cálculo do IRPF pleiteadas na Declaração de Ajuste Anual, porém no presente caso não foi aportada aos autos qualquer prova que confirmasse a efetividade do gasto com a despesa médica, tais como extratos bancários em que se pudesse aferir eventual correlação entre saques nas contas bancárias e os valores constantes dos recibos, no caso de pagamentos em espécie a despeito dos esclarecimentos em sede de decisão de primeira instância.

O Recorrente não apresenta um conjunto probatório robusto correspondente que comprove a efetividade do pagamento das despesas médicas e não restou evidenciado o pagamento correlato ou o efetivo desembolso por parte do Recorrente. Com efeito, a apresentação tão somente de recibos, no presente caso, não é suficiente para suprir a falta de comprovação dos correspondentes pagamentos. Compulsando o conjunto probatório, verifica-se que os extratos bancários sem correspondência em valor e datas dos recibos apresentados não

comprova a dedução pleiteada na Declaração de Ajuste Anual. O fato da disponibilidade financeira por si só não comprova o pagamento da prestação de serviços médicos.

No curso do processo o Recorrente teve oportunidade de produzir o acervo-fático probatório de suas alegações. Entretanto, as divergências apontadas na peça de defesa não estão comprovadas, pois não foram apresentadas evidências robustas com força probante conjuntural das despesas médicas. Logo, não cabe razão ao Recorrente.

Despesas com Instrução

A Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995, assim estabelece:

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: [...]

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: (Redação dada pela Lei n.º 11.482, de 2007) (Vide Medida Provisória n.º 2.159-70, de 2001)

1. R\$ 2.480,66 (dois mil, quatrocentos e oitenta reais e sessenta e seis centavos) para o ano-calendário de 2007; (Redação dada pela Lei n.º 11.482, de 2007)

O Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, prevê:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei n.º 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 n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na esfera administrativa (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 5º). [...]

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 n.º 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "b").

§ 1º O limite previsto neste artigo corresponderá ao valor de um mil e setecentos reais, multiplicado pelo número de pessoas com quem foram efetivamente realizadas as despesas, vedada a transferência do excesso individual para outra pessoa (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "b").

§ 2º Não serão dedutíveis as despesas com educação de menor pobre que o contribuinte apenas educue (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 35, inciso IV).

§ 3º As despesas de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo, observados os limites previstos neste artigo (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).

§ 4º Poderão ser deduzidos como despesa com educação os pagamentos efetuados a creches (Medida Provisória n.º 1.749-37, de 1999, art. 7º).

A Instrução Normativa SRF n.º 15, de 08 de fevereiro de 2001, prescreve:

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.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996.

Cabe deduzir o valor de despesas com instrução de instituição de ensino regularmente autorizada pelo Poder Público da base de cálculo do IRPF referente à pessoa relacionada como dependente na Declaração de Ajuste Anual quando comprovado.

Verifica-se que dedução de despesas com instrução da base de cálculo do IRPF é estabelecido na legislação de regência. A premissa é de que “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção” (art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972). Para fins de análise do litígio tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária (Parecer PGFN n.º 591, de 17 de abril de 2014).

Está registrado no Acórdão da 6ª Turma DRJ/BSB/DF n.º 03-064.898, de 24.11.2014, e-fls. 83-90:

No tocante às despesas com instrução, a manutenção da glosa foi baseada na seguinte justificativa (fls. 44 e 45):

“Ausência de comprovação de quitação em alguns documentos apresentados. Ademais, em consulta a natureza do código da atividade econômica principal do CNPJ da empresa, verificamos que a mesma tem por objeto o “treinamento em desenvolvimento profissional e gerencial”. Além disso, a contribuinte não trouxe aos autos qualquer outro documento que demonstre se tratar de um curso ministrado por instituição de ensino de graduação ou pós-graduação. Logo, não se verifica na documentação apresentada os pressupostos para ser o mesmo considerado como despesa com instrução”.

Junto a sua Manifestação de fls. 62 e 63, a Interessada apresentou Declaração firmada pelo Instituto Brasileiro de Terapia Intensiva, datada de 23/09/2011, atestando que recebeu da Contribuinte a quantia de R\$ 5.400,00, relativa a pagamentos nos anos de 2006 e 2007 de curso de Mestrado Profissional em Terapia Intensiva (fls. 72). Juntou também a Declaração de fls. 73, da mesma empresa, datada de 08/03/2007, atestando que a Impugnante encontrava-se matriculada no citado curso. [...]

Insta salientar que o código da atividade econômica principal do CNPJ da empresa tem por objeto o “treinamento em desenvolvimento profissional e gerencial”, como constatado quando da revisão do lançamento.

Diante da ausência de provas de que o Instituto Brasileiro de Terapia Intensiva se trata de instituição de ensino autorizada pelo Poder Público a ministrar curso de pós-graduação, especificamente Mestrado Profissional em Terapia Intensiva, não há como acatar as despesas em discussão como de instrução, por falta de atendimento do disposto no caput do art. 81, do RIR/99, transcrito anteriormente.

O Recorrente apresenta o Certificado do Instituto Brasileiro de Terapia Intensiva (Ibrati) que outorga a titulação de Mestre em Terapia Intensiva no período de 27.05.2006 a 06.06.2007 datado de 21.08.2014, e-fls. 99-100. A inexistência de comprovação de que esta instituição de ensino seja regularmente autorizada pelo Poder Público valida a dedução indevida de despesas com Instrução apurada de ofício. Logo, não cabe razão ao Recorrente.

Multa de Ofício Proporcional

O Recorrente discorda da aplicação da penalidade.

Via de regra, a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária é uma penalidade procedente da lei em razão do inadimplemento de uma obrigação legal principal ou acessória e expressa a obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo.

A aplicação da multa de ofício proporcional pressupõe a constituição do crédito tributário pelo lançamento direito, diante da constatação da falta de pagamento ou recolhimento, pela falta de declaração e pela declaração inexata de obrigações tributárias pelo sujeito passivo (art. 142 e art. 149 do Código Tributário Nacional, art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996). Trata-se de responsabilidade objetiva do agente por infrações fiscais que independe da intenção do agente, em face da qual inexistente mitigação, ressalvando disposições em contrário da legislação de regência (art. 112, art. 136 e art. 137 e do Código Tributário Nacional).

Desse modo que está correta a aplicação da multa de ofício proporcional no percentual de 75% (setenta e cinco por cento). A proposição do Recorrente, por conseguinte, não pode ser sancionada.

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de julho de 2015).

Dispositivo

Em assim sucedendo voto em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva