



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10840.721968/2012-87
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.208 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de julho de 2023
Recorrente SANDRA REGINA WERNER
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

IRPF. DESPESAS COM INSTRUÇÃO. COMPROVAÇÃO. LIMITE ANUAL. POSSIBILIDADE

Restando comprovada as despesas efetuadas com instrução por meio de documentação hábil e idônea, é de se restabelecer a dedução, respeitando o limite anual individual.

IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS. PLANO DE SAÚDE. COMPROVAÇÃO POR MEIO DE DEMONSTRATIVOS. POSSIBILIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

A apresentação de demonstrativo do Plano de Saúde, corroborados pelos comprovantes de pagamento, sem que haja qualquer indício de falsidade ou outro fato capaz de macular a sua idoneidade declinados e justificados pela fiscalização, é capaz de comprovar a efetividade e o pagamento do serviço prestado, para efeito de dedução do imposto de renda pessoa física.

IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS. EXIGÊNCIA DE PROVAS ADICIONAIS. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 180.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) restabelecer a despesa com instrução no valor de R\$ 2.480,66; e b) restabelecer a despesa com

plano de saúde no valor de R\$ 3.020,41. Votou pelas conclusões o conselheiro Marcelo de Sousa Sateles. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Wilsom de Moraes Filho e Miriam Denise Xavier que davam provimento parcial ao recurso voluntário em menor extensão apenas para restabelecer a despesa com plano de saúde no valor de R\$ 298,94.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Marcelo de Sousa Sateles (suplente convocado), Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier.

Relatório

SANDRA REGINA WERNER, contribuinte, pessoa física, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 5ª Turma da DRJ em Salvador/BA, Acórdão nº 15-42.395/2017, às e-fls. 152/157, que julgou procedente o Auto de Infração concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente das deduções indevidas com dependentes, despesas médicas e com instrução, em relação ao exercício 2008, conforme peça inaugural do feito, às fls. 03/08, e demais documentos que instruem o processo.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, foram apuradas as seguintes infrações:

- Glosa do valor de R\$ 1.584,60 indevidamente deduzido a título de Dependentes, por falta de comprovação.

- Glosa do valor de R\$ 15.399,12 indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação.

- Glosa do valor de R\$ 2.480,66 indevidamente deduzido a título de Despesas com Instrução, por falta de comprovação.

A contribuinte, regularmente intimada, apresentou impugnação, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Submetida ao procedimento revisional previsto nas Instruções Normativas RFB nº 958, de 15/07/2009 e nº 1.061, de 04/08/2010 de 1998 que resultou no Termo Circunstanciado de fls. 113 a 117, a exigência objeto da Notificação de Lançamento do IRPF foi parcialmente

alterada com o ajuste do IRPF suplementar exigido de R\$ 4.570,99 para R\$ 4.061,33, de acordo com seguinte justificativa:

- que quanto à infração Dedução Indevida de Dependente, restou comprovada a justificativa, conforme documento de fls. 19, devendo ser restabelecida a dedução;
- que quanto à infração Dedução Indevida de Despesas Médicas foi comprovado como pago pela mesma, somente o valor de R\$ 268,71, constante no documento de fls. 51, que deve ser restabelecido e o restante, R\$ 15.130,41, mantido como glosa, por falta de comprovação da efetividade dos pagamentos, pela própria;
- que quanto à infração Dedução Indevida de Despesas com instrução, foram comprovados os pagamentos, porém, não que foram desembolsados pela própria;
- que desta forma, ficam propostos os restabelecimentos dos valores de R\$ 268,71 como despesa médica efetivamente comprovada, como paga pela mesma, e do valor de R\$ 1.584,60 por justificativa de dependência, num total restabelecido de R\$ 1.853,31, e glosada a diferença de R\$ 17.611,07, por falta de comprovação da efetividade dos pagamentos e/ou desembolsos, pela própria.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em Salvador/BA entendeu por bem julgar procedente a parte mantida do lançamento após Despacho Decisório, conforme relato acima.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 171/177, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisando às alegações da manifestação de inconformidade, motivo pelo qual adoto o relatório da DRJ:

- a) Nulidade do ato administrativo por vício insanável – Ausência de fundamentação.
- b) Nulidade da multa de ofício de 75% aplicada no lançamento. Confisco.
- c) A decisão não demonstrou vícios de forma nos recibos apresentados. Caberia ao fisco checar junto aos prestadores dos serviços a veracidade dos recibos apresentados.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

PRELIMINAR

NULIDADE – AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO

Observa-se que a contribuinte em sua defesa argui a nulidade do lançamento por ausência de fundamentação. Afirma que “ em nenhum lugar da legislação está escrito que a contribuinte tem obrigação de pagar suas despesas com cheques ou através de débitos bancários, para, posteriormente, fazer prova do efetivo de desembolso”. Acrescenta que “ao fisco é reservado o direito legal de checar junto ao prestador do serviço se as informações constantes do recibo são verídicas”.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento, corroborado pela decisão recorrida, apresenta-se formalmente incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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 devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura do Auto de Infração, bem como da “Complementação da Descrição dos Fatos”, anexos e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhes suportaram, ou melhor, os fatos geradores do crédito tributário, não se cogitando na nulidade dos procedimentos.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos encontram-se maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, é direito do contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência. O argumento de eventual erro do fato gerador, na eleição da base de cálculo e demais, se confundem com o mérito que iremos tratar posteriormente, como já dito, não ensejando em nulidade.

Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões preferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Logo, em face do exposto, rejeito a preliminar suscitada.

MÉRITO

Como relatado, o litígio se instaura em relação às glosas de despesas médicas e com instrução, cujas não foram comprovadas. Posteriormente, no Termo Circunstanciado, a efetividade dos dispêndios não teria sido comprovada após intimação específica para este fim. A contribuinte alega apenas que os pagamentos teriam sido feitos em espécie.

Sendo assim, passaremos a analisar as despesas específicas.

DESPESA COM INSTRUÇÃO

A legislação é clara em relação as deduções com instrução, conforme veremos:

DECRETO Nº 3.000, DE 26 DE MARÇO DE 1999.

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").

Consoante disposição legal, poderão ser deduzidos, nas declarações de rendimentos, os pagamentos efetuados com dependentes junto a estabelecimentos de ensino relativamente à educação infantil (creche e 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 R\$ 2.480,66, para o ano-calendário de 2007 (arts. 1º e 8º, II, “b”, da Lei nº 9.250, de 1995, com redação dada pela Lei nº 11.482, de 2007).**

A interessada junta aos autos Ficha Financeira de emissão de Instituto Santa Úrsula de Ribeirão Preto, datada de 29/05/2012, com informações sobre faturamento em nome de LEONARDO WERNER SWIDZINSK (dependente devidamente comprovado), ANO-CALENDÁRIO 2007, total de R\$ 5.100,00, **inclusive datas de recebimentos mensais**, fls. 42.

A autoridade responsável pela análise prévia, Termo Circunstanciado, entendeu que foram comprovados os pagamento, porém não restou comprovado quem os desembolsou, senão vejamos:

- que quanto à infração Dedução Indevida de Despesas com instrução, foram comprovados os pagamentos, porém, não que foram desembolsados pela própria;

Acontece que, tal raciocínio não deve prosperar. Isto porque, a “Ficha Financeira” emitida pela Instituição de Ensino, traz as informações sobre o faturamento em nome do

dependente da autuada, bem como as DATAS DOS RECEBIMENTOS MENSAIS e COMO RESPONSÁVEL A CONTRIBUINTE.

Diferentemente da conclusão da autoridade fiscal, não vejo como não atribuir o pagamento das parcelas a contribuinte. Resta claro, conforme documento anexado, que os pagamentos foram realizados e que a responsável pelo aluno (dependente) era a Sra. Sandra Regina.

Neste diapasão, comprovado nos autos a relação de dependência para fins de imposto de renda da beneficiária, bem como a despesa e seu pagamento, deve ser restabelecida a dedução com instrução, respeitado o limite de R\$ 2.480,66.

DESPESA MÉDICA

Conforme se depreende dos elementos que instruem o processo, o contribuinte deduziu de seu imposto de renda as despesas médicas suportadas no exercício objeto do lançamento. A fiscalização entendeu por bem proceder a glosa de aludidas despesas, com a consequente lavratura do auto de infração, por entender não está comprovado o efetivo desembolso (pagamento).

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

Lei nº 9.250/1995

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;

Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda

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).

§ 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).

§ 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 nº 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 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;

[...]

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, de fato, as despesas dedutíveis do imposto de renda, *in casu*, despesas médicas, deverão ser comprovadas com documentação hábil e idônea.

Na hipótese dos autos, a querela se resume em definir se os documentos acostados para comprovação das despesas médicas pela contribuinte, são hábeis, idôneos e capazes de comprovarem as despesas alegadas.

Para a recorrente a lei prevê a forma de comprovação das deduções médicas mediante apresentação de recibos de pagamento, revestidos de certas formalidades essenciais. Exibido o comprovante, como determina a lei, cumprida estará a obrigação fiscal do contribuinte.

Em relação a este ponto, é lícito ao Fisco exigir, a seu critério, elementos comprobatórios das despesas, caso haja indícios que levem a questionamentos da efetividade da prestação dos serviços, de a quem foram prestados ou sobre quem assumiu seu ônus. A não apresentação dos elementos solicitados, ou sua não aceitação como hábeis e idôneos, pode ensejar a glosa dos valores deduzidos. Nesse sentido a Súmula CARF nº 180:

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

Analisando a Súmula em epígrafe, bem como os Acórdãos Paradigmas, o posicionamento ali esposado só difere em um único ponto do deste Relator, qual seja: sobre o pedido de exigências adicionais (efetivo pagamento, por exemplo) não estão relacionadas à presunção de **inidoneidade** dos recibos examinados ou de má-fé do contribuinte, mas tão somente à formação de convicção da autoridade lançadora. Não é necessário que o auditor descaracterize os documentos apresentados para exigir que novos elementos probatórios sejam disponibilizados.

Diferentemente, com relação à prova da efetiva prestação do serviço ou do efetivo pagamento, a autoridade lançadora apenas está autorizada a exigir-la na hipótese de ausência dos recibos na forma determinada pela Lei nº 9.250/95 ou **havendo fortes indícios de que a documentação apresentada seria inidônea.**

Nesse aspecto, tenho o entendimento de que, a princípio, os recibos emitidos por profissionais legalmente habilitados e que atendam às formalidade legais são hábeis a comprovar as deduções pleiteadas, **salvo comprovação de inidoneidade destes documentos.**

Assim, deixo apenas registrado tal ressalva (dois parágrafos anteriores), tendo em vista que a Súmula é de aplicação obrigatória por parte dos Conselheiros.

No mais, é necessária a análise dos argumentos e documentação posta aos autos para formação de convicção sobre a comprovação das despesas, bem como necessidade ou não de prova do efetivo pagamento e/ou prestação do serviço.

Feita essas considerações, passamos a análise das deduções pleiteadas, bem como da documentação acostada.

Despesa com Plano de Saúde

A contribuinte anexou as Faturas mensais do Plano de Saúde, datadas de 15/01/2007 a 15/12/2007, Fundação Waldemar Barnsley Pessoa, com comprovante de pagamento de título datado de 15/01/2007, no valor de R\$ 268,71, fls. 51, este considerado pela DRF.

Observa-se que a autoridade preparadora não observou que foram acostados outros comprovantes de pagamentos às e-fls. 56 (inelegível) e 58, datado de 16/07/2007, no valor de R\$ 298,94, o que, levando em conta a coerência na decisão, também deveriam ser levados em consideração pelo Despacho Decisório.

Ademais, a recorrente traz no recurso, e-fls. 178, documento intitulado de “Pagamentos Plano de Saúde para Dedução I.R.”, emitido pela Fundação Waldemar Barnsley Pessoa (Plano de Saúde), atestando o pagamento dos valores constantes das faturas previamente apresentadas.

Por derradeiro, vale salientar que os documentos elaborados pelas instituições mantedoras de Plano de Saúde, diferentemente de um recibo qualquer, tem uma força probante que deve ser levada a efeito.

Nestes termos, diante da documentação hábil e idônea acostada aos autos, entendo que deve ser restabelecida a dedução no importe de R\$ 3.020,41 (R\$ 3.289,12 – R\$ 268,71 já considerados pela DRF) a título de despesa com plano de saúde.

Despesas Odontológicas

A contribuinte traz recibos de honorários odontológicos de emissão de Oswaldo Martins da Silva Junior, CPF n. 086.916.988-29, valores R\$ 260,00 (12/06/2007), e R\$ 310,00 (23/10/2007), total anual de R\$ 570,00, fls. 44. Além de recibos odontológicos de emissão de Ana Paula Ribeiro Novaes, CPF n. 223.617.818-24, valores R\$ 1.380,00 (05/02/2007), R\$ 1.000,00 (05/03/2007), R\$ 1.000,00 (10/04/2007), R\$ 1.000,00 (10/05/2007), R\$ 1.000,00 (05/06/2007), R\$ 1.000,00 (05/07/2007), R\$ 1.000,00 (10/08/2007), R\$ 1.000,00 (10/09/2007), R\$ 1.000,00 (10/10/2007), R\$ 1.000,00 (05/11/2007), e R\$ 1.000,00 (10/12/2007), num total anual de R\$ 11.380,00, fls. 45/49.

Junto ao recurso, anexa Declaração da profissional Ana Paula, informando os procedimentos realizados na autuada, bem como a forma de recebimento.

Pois bem!

No que tange à Odontóloga Ana Paula, o primeiro ponto que chama a atenção deste Conselheiro é o vultuoso valor, sendo necessária documentação robusta para comprovação dos procedimentos. Acontece que, apesar de juntar uma Declaração informando os procedimentos realizados, não foram apresentados prontuários ou radiografias que justificassem as despesas, o que inviabiliza a aceitação dos recibos apresentados. Ademais, a própria declaração diverge quanto ao valor total dos recibos.

Quanto ao Odontólogo Oswaldo Martins, apesar do valor ser coerente e compatível com atendimento odontológico, não há qualquer documentação adicional para, no mínimo, comprovar quais serviços foram prestados.

Nessas circunstâncias, ausente a apresentação de documentação adicional, como radiografias, ficha dentária, etc, este Conselheiro não logrou formar convicção no sentido de que as despesas relativas aos profissionais Oswaldo Martins da Silva Junior e Ana Paula Ribeiro Novaes, Odontólogos, nos valores de, respectivamente, R\$ 570,00 e R\$ 11.380,00, poderiam ser aceitas sem a comprovação do efetivo pagamento, de sorte que deve ser mantida a glosa.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, estando a Notificação de Lançamento *sub examine* em consonância parcial com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO para rejeitar a preliminar e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para:

- (a). restabelecer as despesas com instrução no valor de R\$ 2.480,66; e
- (b). restaurar o *quantum* de R\$ 3.020,41 à título de despesas médicas (plano de saúde), pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira