



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10970.720042/2011-16</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2001-007.439 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de outubro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	GENIVALDO NUNES LACERDA
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007, 2008

DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

A dedução com despesas médicas somente é admitida se comprovada com documentação hábil e idônea. Os recibos não fazem prova absoluta da ocorrência do pagamento, devendo ser apresentados outros elementos de comprovação, quando solicitados pela autoridade fiscal (Súmula CARF nº 180).

DEDUÇÃO. DESPESAS COM INSTRUÇÃO. COMPROVAÇÃO.

São dedutíveis os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, e de 1º, 2º e 3º graus e aos cursos de especialização ou profissionalizantes do próprio contribuinte e de seus dependentes, devidamente comprovados, até o limite legal.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para restabelecer as deduções de despesas com instrução até o limite legal permitido por dependente.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Lilian Claudia de Souza, Marcelo Milton da Silva Risso, Raimundo Cassio Goncalves Lima, Wilderson Botto, Wilsom de Moraes Filho, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

**RELATÓRIO**

A seguir transcreve-se o relatório do acórdão nº **12-71.041** da 18ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ (fls. 129 e segs.).

Trata o presente processo de crédito tributário constituído por meio do Auto de Infração de fls.03/09 e Termo de Encerramento às fls. 10/11, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios 2007 e 2008, anos-calendário 2006 e 2007, no valor total de R\$ 27.105,30, sendo:

Imposto - R\$ 12.975,67;

Juros de Mora (calculados até 02/2011) - R\$ 4.397,88;

Multa Proporcional (passível de redução) - R\$ 9.731,75.

A descrição dos fatos encontra-se detalhada no Auto de Infração (fls 04/06), versando sobre a seguinte infração:

**001.DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTE.**

Fato Gerador	Valor Tributável	Multa ( % )
31/12/2006	R\$ 1.516,32	75%

**002.DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS.**

Fato Gerador	Valor Tributável	Multa ( % )
31/12/2006	R\$ 23.400,00	75%
31/12/2007	R\$ 28.900,00	75%

**004. DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESA COM INSTRUÇÃO.**

Fato Gerador	Valor Tributável	Multa ( % )
31/12/2006	R\$ 2.832,68	75%

O enquadramento legal encontra-se às fls. 06/08.

Inconformado, o interessado ingressou com a impugnação de fls. 118/120, alegando que:

1.o crédito tributário diz respeito à dedução do dependente Lázaro Nunes Ferreira, que segundo a Receita Federal foi indevida e também à dedução indevida de despesa médicas e com a educação da filha do contribuinte, Ana Carolina Silva Lacerda (conforme declaração de recebimento em anexo);

2.para comprovar as despesas o contribuinte juntou toda a documentação necessária conforme consta do processo, já que a medida que foi sendo notificado para apresentar documentos, os apresentou;

3.a realidade constatada pela auditoria não corresponde à verdade uma vez que seguiu todas as normas legais, como se pode verificar nos documentos juntados ao processo;

4.os fatos aqui expostos demonstram terminantemente que os débitos imputados ao interessado não são indevidos e que, portanto, o auto de infração deve ser julgado insubsistente;

5.a multa de ofício e os juros decorrentes dos supostos pagamentos sem encargos legais desaparecem com a comprovação de que os impostos foram pontualmente adimplidos;

6.o auto de infração deverá conter os motivos de fato e de direito, de acordo com o Decreto nº 70.235/1972 e que, neste caso, não houve menção alguma quanto aos motivos de direito;

7.cita o art. 144 do CTN, argumentando que na lavratura do auto de infração deveria constar a legislação do imposto de renda vigente na época da lavratura, gerando um vício de constituição a fulminar o ato;

8.quanto à multa de ofício, está correta a autuação, pois a retroatividade maligna não é correta. Neste sentido, cita o art. 106 do CTN;

9.por fim, requer seja acolhida a presente impugnação e o cancelamento do débito fiscal.

Em 22 de agosto de 2014, o processo foi encaminhado a esta Delegada de Julgamento para solução da lide (fl.128).

Após análise, a DRJ não acatou os argumentos da contribuinte. Do voto do acórdão recorrido:

#### 1. PRELIMINAR DE NULIDADE

Inicialmente, é de se desatacar que o contribuinte argúi no corpo de sua peça defensoria que na lavratura do auto de infração deveria constar a legislação do imposto de renda vigente na época do feito fiscal, gerando um vício de constituição a fulminar o ato.

Cumpr, no entanto, frisar que o artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, preconiza apenas dois vícios insanáveis conducentes à nulidade, quais sejam, a incompetência do agente do ato e a preterição do direito de defesa.

E, de acordo com o art. 14 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993, que regula o Processo Administrativo Fiscal - PAF, a fase litigiosa do procedimento somente se instaura com a impugnação da contribuinte ao ato administrativo do Lançamento, atendendo, assim, ao que dispõe o art. 5º, inciso LV da Constituição Federal de 1988, que assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo e aos

acusados em geral o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Assim, tendo o interessado sido cientificada plenamente das infrações que lhe foram imputadas, conforme ciência do lançamento ora analisado, que foi lavrado por servidor competente, em cumprimento ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, sendo concedido ao contribuinte prazo regulamentar para apresentação do contraditório, o que ensejou a oportunidade de defesa, exercida por meio da impugnação de fls. 68/70, não merece acolhida o argumento de nulidade do lançamento.

Além disso, a capitulação legal está correta por ser vigente à época do fato gerador.

## 2. DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTE

Sobre a dedução de dependentes na declaração de ajuste anual, assim determina o artigo 35 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995:

*“Art. 35. Para efeito do disposto nos arts. 4º, inciso III, e 8º, inciso II, alínea “c”, poderão ser considerados como dependentes:*

*I - o cônjuge;*

*II - o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho;*

*III - a filha, o filho, a enteada ou o enteado, até 21 anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;*

*IV - o menor pobre, até 21 anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial;*

*V - o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até 21 anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;*

*VI - os pais, os avós ou os bisavós, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;*

*VII - o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador.*

*§ 1º Os dependentes a que se referem os incisos III e V deste artigo poderão ser assim considerados quando maiores até 24 anos de idade, se ainda estiverem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau.*

*§ 2º Os dependentes comuns poderão, opcionalmente, ser considerados por qualquer um dos cônjuges.*

*§ 3º No caso de filhos de pais separados, poderão ser considerados dependentes os que ficarem sob a guarda do contribuinte, em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente.*

*§ 4º É vedada a dedução concomitante do montante referente a um mesmo dependente, na determinação da base de cálculo do imposto, por mais de um contribuinte.”*

Note-se que, em pesquisa aos sistemas eletrônicos da Receita Federal do Brasil (Portal IRPF), verifica-se que o dependente glosado pela fiscalização, o Sr. Lázaro Nunes Ferreira efetivamente apresentou declaração de ajuste simplificada, em separado, para o exercício 2007, ano-calendário 2006, razão pela qual corroborou-se o feito fiscal à fl.04.

### 3. DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS

Cumprido destacar que a Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, ao tratar da determinação da base de cálculo anual do Imposto de Renda da Pessoa Física, dispõe que :

*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(negrejou-se);...*

*§ 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(negrejou-se);*

*II - restringe-se aos pagamentos feitos pelo contribuinte, relativos ao seu próprio tratamento e ao de seus dependentes(negrejou-se);*

*III- limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou no Cadastro de Pessoas Jurídicas de quem recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.”....*

Portanto, a dedução de despesas médicas na declaração da contribuinte está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados.

Ressalte-se que, o contribuinte, para comprovar gastos com despesas médicas, acostou ao presente as cópias dos recibos de fls.30/43 (exercício 2007, ano-calendário 2006) e de fls.70/84 (exercício 2008- ano calendário 2007).

Passa-se à análise dos supracitados recibos.

Com relação aos recibos relativos ao anos-calendário 2006 e 2007, é de se informar que o contribuinte declarou ter pago os seguintes valores em reais:

ANO – CALENDÁRIO 2006	
Carlos Humberto Lemes	5.000,00 (recibos de fls. 30/32)
Amador Alves de Oliveira	8.000,00 (recibos de fls.35/42)
Academia Pumping Gym Ltda	8.400,00 (recibos de fls.33/34)
Crisaldo Augusto de Melo	2.000,00 (recibo de fl.43)
ANO – CALENDÁRIO 2007	
Carlos Humberto Lemes	4.500,00 (recibo de fl. 84)
Célio Garcia de Oliveira	14.400,00 (recibos de fls.72/83)
Márcia Maria Benetti	10.000,00 (recibos de fls.70/71)

Note-se que na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal a fiscalização deixa claro que o contribuinte não logrou comprovar a realização das despesas médicas mediante comprovação do efetivo pagamento (cópias de cheques, recibos de depósito, ordem bancária, etc.) e da realização dos serviços (mediante a apresentação de laudos, exames, radiografias, etc) com relação aos supracitados profissionais e/ou pessoa jurídica acima relacionados.

Além disso, é de se corroborar o entendimento da fiscalização ao destacar que os documentos apresentados não são suficientes para comprovar a efetiva realização das despesas glosadas.

Cumprе acrescentar que, de acordo com o artigo 73 do Regulamento do Imposto de Renda RIR/99, “todas as deduções estarão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora”.

Como o autuado não trouxe à colação a documentação necessária a comprovação das despesas efetuadas, é de se manter integralmente a dedução indevida de despesas médicas lançadas, de acordo com o feito fiscal: R\$ 23.400,00 em 2006 e R\$ 28.900,00 em 2007.

#### 4. DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESA COM INSTRUÇÃO

No que diz respeito à supracitada despesa, faz-se mister observar o que prevê o art. 8º da Lei nº 9.250, de 1995:

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

.....

*II - das deduções relativas:*

.....

*b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de:*

*(Redação dada pela Lei nº 11.482, de 2007) (Vide Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001).*

Da análise dos autos, observa-se que o Sr. Genivaldo Nunes Lacerda informou (fl.98), no ano-calendário 2006, declarou ter efetuado despesas com instrução junto à UNITRI- CENTRO UNIVERSITÁRIO DO TRIANGULO (CNPJ 17.788.647/0001-22) e à VERITAS EDUCAÇÃO E CULTURA ORGANIZAÇÃO CIVIL LTDA (CNPJ 04.658.61/0001-16).

Ressalte-se, no entanto, que os recibos acostados pelo interessado referem-se a gastos de instrução realizados junto à Associação Educacional de Minas Gerais (CNPJ 05.607.468/0001-16), assim como a Declaração de fl.123.

Sendo assim, em que pese a fiscalização ter aceito 05 (cinco) comprovantes de pagamento de R\$ 383,00 relativos à mensalidade da dependente Ana Carolina Silva Lacerda junto à mencionada Associação de Ensino, deixa-se de analisar os demais recibos por observar-se que nenhum pagamento a esta instituição de ensino foi declarada pelo interessado quando do preenchimento de sua DAA/2007 (fls.97/98).

Por fim, cabe informar que a aceitação de pagamentos à título de dedução de despesa não declarada configura revisão de declaração, procedimento este vedado a esta Instância de Julgamento;

Destarte, em face de todo o exposto supra, voto no sentido de julgar IMPROCEDENTE a impugnação e manter o crédito tributário.

Cientificado da decisão de primeira instância em 26/12/2014, o sujeito passivo interpôs, em 15/01/2015, Recurso Voluntário, fl. 140, sustentando, em apertada síntese, que os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e efetivo pagamento bem como as despesas com instrução.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro(a) Honorio Albuquerque De Brito - Relator(a)

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

As matérias que sobem a esta turma do CARF para análise e julgamento cingem-se às infrações lançadas de **dedução indevida de despesas médicas e com instrução**.

### Despesas médicas

Dispõe o art. 73 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99) que a autoridade fiscal, se entender necessário, pode solicitar elementos de convicção da efetiva realização, bem como da natureza da despesa que se pretende deduzir. Assim, 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.

Trata-se o IRPF apurado na declaração de ajuste anual de um dos tributos para os quais ocorre o denominado lançamento por homologação, vale dizer, aquele em que o sujeito passivo tem o dever de apurar, declarar e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. O pagamento assim antecipado extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. Cabe nesse caso ao contribuinte apurar os rendimentos tributáveis e, caso queira, deduzir as despesas da natureza e nos limites que a lei lhe faculta, para então estabelecer a base de cálculo do imposto.

Como regra, não são dedutíveis da base de cálculo do IRPF as despesas gerais do contribuinte, quer sejam necessárias, indispensáveis ou meramente úteis, como aluguel do imóvel em que reside, alimentação, lazer, pagamento de aulas de idiomas estrangeiros, e uma infinidade de outras. As despesas dedutíveis são, em verdade, exceções que o legislador entendeu por conceder, atendidas determinados limites e condições.

Retornando à sistemática do lançamento por homologação no IRPF, dentro do prazo até que se dê a homologação, e enquanto a Fazenda Pública não interfere e não se pronuncia a respeito, opera-se como que uma presunção de verdade em relação à apuração do contribuinte. Entretanto, uma vez estabelecida a ação da Fiscalização da Receita Federal para verificação de eventuais infrações, cabe ao fiscal promover as diligências necessárias.

Assim sendo, não se mostra desarrazoada a exigência do Fisco da apresentação de elementos que comprovem, a juízo da autoridade tributária, a ocorrência da prestação do serviço, sua natureza e especialidade, a quem foi prestado, a transferência efetiva dos valores pagos de quem arcou com o ônus financeiro para o beneficiário. Ao contrário, é zelo da autoridade fiscal em cumprimento de suas obrigações funcionais, com amparo da lei. Ao solicitar, por exemplo, documentos que comprovem o efetivo pagamento dos valores, não está o fiscal necessariamente a atestar a inidoneidade do recibo apresentado ou tampouco do profissional que o emitiu. Está sim a solicitar elementos que se complementam na composição de um conjunto probatório com vista a formar sua convicção.

É certo que as solicitações de documentos devem atender à razoabilidade, devendo ser evitados os pedidos de provas impossíveis ou de difícil produção.

No curso da ação fiscal, deve o auditor responsável intimar com clareza o contribuinte fiscalizado sobre que elementos devem ser apresentados para análise dos fatos a serem apurados, descrevendo-os de forma a perfeitamente identificá-los. Posteriormente, caso a autoridade fiscal conclua pelo lançamento do crédito tributário, deve apresentar a descrição clara e objetiva dos fatos e das infrações cometidas que ensejaram a apuração do mesmo. Isso para que o contribuinte possa, caso queira, exercer plenamente seu direito de defesa.

No caso em comento, é de se considerar bastante plausível a exigência de elementos adicionais de provas, pois tem-se que o valor deduzido a título de despesas médicas é sem dúvida significativo. É de se esperar que em tratamentos que resultaram em tal monta de despesas seja possível a apresentação de elementos que comprovem a efetiva transferência de pagamentos, o que não foi feito no caso das supostas despesas glosadas pela Fiscalização.

Uma vez que não foi apresentada a comprovação exigida, devem ser mantidas as glosas das deduções das despesas médicas.

#### **Despesas com instrução de dependente**

As glosas efetuadas pela Fiscalização da Receita Federal sobre parte das despesas deduzidas a título de instrução da dependente do recorrente, Ana Carolina Silva Lacerda, no valor de R\$ 2.832,68, foram mantidas na DRJ pois entendeu o relator do voto vencedor do acórdão recorrido que o Sr. Genivaldo Nunes Lacerda informou, no ano-calendário 2006, ter efetuado despesas com instrução junto à VERITAS EDUCAÇÃO E CULTURA ORGANIZAÇÃO CIVIL LTDA (CNPJ 04.658.61/0001-16), e no entanto os recibos trazidos pelo interessado em sede de impugnação, bem como Declaração, referem-se a gastos de instrução realizados junto à AEMG - Associação Educacional de Minas Gerais (CNPJ 05.607.468/0001-16).

Ocorre que, em sede de Recurso Voluntário, o interessado esclarece que a empresa Veritas Educação e Cultura, Organização Civil Ltda e Associação Educacional de Minas Gerais - AEMG funcionam no mesmo local, a Av. Rondon Pacheco 350, Uberlândia/MG, conforme comprovantes de inscrição no CNPJ, e prestam o mesmo serviço. Tratam-se, provavelmente de empresas de um mesmo grupo econômico. A isso soma-se o fato de que, na ação fiscal, a autoridade lançadora já havia acatado 05 (cinco) comprovantes de pagamento de R\$ 383,00 cada relativos a mensalidades da dependente Ana Carolina na AEMG, glosando apenas a diferença em relação à qual não haviam sido apresentados os recibos.

Assim sendo, é forçoso que se considerem os recibos e declaração fornecidos pela AEMG como comprovantes das despesas glosadas, para restabelecer as deduções com instrução até o limite legal permitido por dependente.

**CONCLUSÃO:**

Por todo o exposto, voto por CONHECER e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, conforme acima descrito, para restabelecer as deduções de despesas com instrução até o limite legal permitido por dependente.

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito