



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11610.725816/2014-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1001-003.180 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 18 de janeiro de 2024
Recorrente PATRICIA POPADIUK MIMURA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012

IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS. AUSÊNCIA COMPROVAÇÃO. LANÇAMENTO. PROCEDÊNCIA.

Na esteira dos preceitos da legislação de regência, notadamente artigo 73 do Decreto nº 3.000/1999 - Regulamento do Imposto de Renda, todas as despesas dedutíveis lançadas pelo contribuinte em sua Declaração de Ajuste Anual devem ser comprovadas com documentação hábil e idônea, sob pena da respectiva glosa e lançamento de imposto suplementar, o que se vislumbra em parte na hipótese dos autos, onde o contribuinte não logrou comprovar totalmente a efetividade do serviço declarado e respectivo pagamento, impondo seja mantida parcialmente a exigência fiscal.

IRPF. DEDUÇÃO COM INSTRUÇÃO DEPENDENTE. DECLARAÇÃO DE QUITAÇÃO DA INSTITUIÇÃO DE ENSINO. COMPROVANTE PAGAMENTO. VALIDADE. INSUBSISTÊNCIA GLOSA.

Tendo a contribuinte apresentado documentação hábil e idônea para fins de comprovação da efetividade da despesa de instrução com seu dependente, mais precisamente declaração de quitação da instituição de ensino, impõe-se rechaçar a glosa procedida pela fiscalização e restabelecer, por conseguinte, a dedução levada a efeito pela autuada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, somente para restabelecer a dedução referente a despesa de instrução de dependente, no valor de R\$ 3.091,35.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Zedral - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rafael Zedral, José Roberto Adelino da Silva, Roney Sandro Freire Corrêa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

PATRÍCIA POPADIUK MIMURA, contribuinte, pessoa física, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrada Notificação de Lançamento, emitida em 29/07/2014 (e-fl. 43), exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF Suplementar, decorrente de glosas de deduções indevidas de despesas médicas e de instrução, em razão da falta de comprovação ou previsão legal, em relação ao ano-calendário 2012, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 07/12, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, a contribuinte interpôs impugnação, de e-fls. 02/06, a qual fora julgada procedente em parte pela 7ª Turma da DRJ 07 no Rio de Janeiro/RJ, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão n.º 107-002.172, de 25 de setembro de 2020, de e-fls. 49/53, sem ementa nos termos da Portaria RFB n.º 2.724, de 27 de Setembro de 2017.

Em suma, entendeu o julgador recorrido que a contribuinte não logrou comprovar a efetividade de parte das despesas médicas e de instrução glosadas, tendo em vista que a comprovação ocorrera mediante apresentação de simples recibos, sem apresentação de cheques, TED, extratos, etc.

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, de e-fls. 63/71, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra a decisão recorrida, a qual manteve a procedência parcial da exigência tributária, trazendo à colação documentos/alegações que entende passíveis de comprovar as deduções glosadas remanescentes.

Em defesa de sua pretensão, elabora estudo a propósito do conceito de renda contemplado na legislação de regência, sobretudo quanto às deduções de instrução e despesas médicas, as quais encontram lastro nas normas isentivas do IRPF, concluindo que *o recibo de fls. 23 do profissional de saúde comprova os gastos realizados pela recorrente, sendo despiciendo qualquer outra formalidade para a aceitação do fisco nesta dedução legal e prevista em norma, afinal, referidas despesas foram perfeitamente comprovadas por meio de indicados documentos.*

Contrapõe-se ao entendimento levado a efeito pelo julgador recorrido, ao rechaçar os comprovantes acostados aos autos pela contribuinte, asseverando *que mesmo que as despesas médicas tenham sido pagas pelo esposo da contribuinte, referidos valores não podem ser excluídos da dedução, pois trata-se de pagamento realizado por terceiro dentro da entidade familiar, consoante resguardado pela jurisprudência administrativa e judicial transcrita na peça recursal.*

Quanto às despesas de instrução com seu dependente, sustenta ter apresentado declaração de quitação da instituição de ensino, comprovando a despesa de R\$ 8.325,95, mas com a dedução dentro do limite legal de R\$ 3.001,35, devendo ser restabelecida a isenção informada em sua declaração de imposto de renda.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados, rechaçando totalmente a exigência fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator.

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

Consoante se positiva da peça recursal, como já robustamente demonstrado nos autos, a contribuinte deduziu de seu imposto de renda as despesas médicas e de instrução suportadas no decorrer do ano-calendário sob análise. Uma vez intimada a comprovar a efetividade e pagamento de tais serviços, a autuada apresentou documentação que, no entendimento da fiscalização, não observa os requisitos legais para tanto, ensejando as respectivas glosas e a lavratura da presente notificação de lançamento, senão vejamos:

“[...]”

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL

Dedução Indevida com Despesa de Instrução.

Glosa do valor de R\$ *****3.091,35, indevidamente deduzido a título de Despesas com Instrução, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução.

3.091,35 ref. Escola Educ. Infantil Plenitude Ltda, CNPJ 03.314.180/0001-74, à comprovada a dedução.)

92.693.118/0001-60 BRADESCO SAUDE S/A 26 496,05 , 551,85 , 79,80 ,
58.119.199/0001-51 ODONTOPREV S.A. 26 7,90 , 7,94, à apresentação dos
comprovantes e 087.175.108-99 ROQUE DE MATTIA JUNIOR. 10 22.350,00 ,
por falta de comprovação de pagto conf. intimado Termo de Recepção de
Requerimento nº 201310000123195, de 29/05/2014.

Dedução Indevida de Despesas Médicas.

Glosa do valor de R\$ *****23.493,54, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução, conforme abaixo discriminado.

[...]

Devidamente cientificada da Notificação de Lançamento, a contribuinte interpôs impugnação, a qual fora rechaçada em parte pela autoridade julgadora de primeira instância, mantendo parcialmente as glosas procedidas, nos seguintes termos:

“[...]

O contribuinte informou despesas com instrução no valor de R\$ 3.091,35 relacionado a seu filho e dependente na Declaração, João Francisco Mimura, no valor de R\$ 8.325,95. O limite individual correspondente, no valor de R\$ 3.091,35 foi glosado, tendo em vista a falta de apresentação de comprovantes.

Em sede de impugnação, o Interessado traz o documento de fls.21, emitido pela instituição de ensino com a informação de matrícula e de quitação de todo o ano calendário. Não traz, contudo, qualquer comprovante dos pagamentos efetuados e, portanto, a dedução efetuada não pode ser aceita.

Em relação à dedução invocada na impugnação, relacionada a despesas de instrução de sua filha e dependente na Declaração, Mariana Mimura, uma vez que não foi pleiteada via Declaração de Ajuste Anual, tal fato deve ser interpretado como uma renúncia ao exercício de uma opção prevista em lei.

Aqui cabe ressaltar que as deduções, em geral, constituem uma faculdade concedida ao sujeito passivo, que se materializa no momento da entrega da declaração de rendimentos. A legislação tributária não impôs, ao sujeito passivo, o dever de se utilizar de possíveis deduções. Tampouco atribuiu ao fisco o direito de exigir uma atitude positiva do contribuinte nesse sentido. Ante o exposto e tendo em vista que a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde e antes de notificado o lançamento (Código Tributário Nacional, art. 147), cabe indeferir o pleito.

Assim, é de se manter a glosa efetuada, no valor de R\$ 3.091,35.

[...]

O interessado informou despesas médicas no valor que totaliza R\$ 26.653,54, sendo que, deste montante, houve a glosa de R\$ 23.493,54.

Da análise da documentação trazida aos autos, verifico haver respaldo para a dedução de parte das despesas glosadas, conforme detalhamento abaixo:

[...]

Relacionado à despesa com o profissional da área médica, Roque de Mattia Jr., foram apresentados extratos bancários do mês de novembro de 2012 (fls.27/28) nos quais se busca vincular saídas de recursos da conta com o pagamento que teria sido efetuado.

Examinando-os, não se pode lhes atribuir a força probante pretendida pelo sujeito passivo, pois verifica-se que não estão destacadas ordens de pagamento ou transferências bancárias, por exemplo, coincidentes em datas e valores com o recibo apresentado as fls.23 Também não é possível estabelecer uma inequívoca vinculação entre as saídas de recursos e o recibo apresentados, datado de dezembro de 2012.

Ademais, quanto a alegação de que parte do pagamento foi em dinheiro, esclareça-se que não existe obrigação legal de que o sujeito passivo efetue os pagamentos com cheque nominal ou por meio de transferências bancárias, sendo possível que a quitação das despesas médicas declaradas seja feita em dinheiro, não havendo nada de ilegal neste procedimento. A legislação não impõe que se faça

pagamentos de uma forma em detrimento de outra. Não obstante, ao optar por pagamento em dinheiro, o sujeito passivo abre mão da força probatória de outros documentos bancários, assumindo o ônus de não ser capaz de demonstrar, inequivocamente, os efetivos desembolsos das deduções objeto de pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, como aqui se verifica. Não tendo sido apresentadas provas aptas a sanarem as faltas apontadas no lançamento, ônus do sujeito passivo, como exposto, resta mantida a glosa de R\$ 22.350,00, conforme na tabela acima detalhado.

[...]"

Ainda inconformada com a exigência fiscal, mantida em parte pelo julgador recorrido, a contribuinte interpôs recurso voluntário pretendendo a reforma do Acórdão guerreado, trazendo à colação documentos/alegações que entende passíveis de restabelecer as despesas glosadas remanescentes.

A corroborar sua tese, elabora estudo a propósito do conceito de renda contemplado na legislação de regência, sobretudo quanto às deduções de instrução e despesas médicas, as quais encontram lastro nas normas isentivas do IRPF, concluindo que *o recibo de fls. 23 do profissional de saúde comprova os gastos realizados pela recorrente, sendo despiciendo qualquer outra formalidade para a aceitação do fisco nesta dedução legal e prevista em norma, afinal, referidas despesas foram perfeitamente comprovadas por meio de indicados documentos.*

Contrapõe-se ao entendimento levado a efeito pelo julgador recorrido, ao rechaçar os comprovantes acostados aos autos pela contribuinte, asseverando *que mesmo que as despesas médicas tenham sido pagas pelo esposo da contribuinte, referidos valores não podem ser excluídos da dedução, pois trata-se de pagamento realizado por terceiro dentro da entidade familiar*, consoante resguardado pela jurisprudência administrativa e judicial transcrita na peça recursal.

Quanto às despesas de instrução com seu dependente, sustenta ter apresentado declaração de quitação da instituição de ensino, comprovando a despesa de R\$ 8.325,95, mas com a dedução dentro do limite legal de R\$ 3.001,35, impondo seja restabelecida a dedução informada em sua declaração de imposto de renda.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pelo contribuinte, seu inconformismo, contudo, em parte, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se parcialmente incensurável, devendo ser mantido pelos seus próprios fundamentos.

De início, mister registrar que remanesce em discussão nesta instância recursal somente a despesa médica atinente ao prestador de serviços Roque de Mattia Jr (R\$ 22.350,00), e despesa de instrução do dependente João Francisco Mimura, no valor do limite legal de R\$ 3.091,35, seja porque parte das glosas já foram afastadas pelo julgador recorrido ou mesmo por não ser objeto de contestação nesta oportunidade.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, vigentes à época dos fatos geradores, 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 hospitalares, 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: (Redação dada pela Lei nº 11.482, de 2007) (Vide Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001)

[...]

§ 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;"

“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 hospitalares, 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 - prestador de serviços Roque de Mattia Jr-, deverão ser comprovadas, *com indicação do nome, endereço e número de inscrição no CPF ou no CNPJ de quem os recebeu.*

In casu, o contribuinte no decorrer da ação fiscal fora intimado a comprovar as despesas deduzidas do seu imposto de renda, ou seja, sua efetividade e respectivo pagamento, tendo apresentado documentos que não atendiam os pressupostos legais, no entendimento do fisco, o que ensejou as glosas daquelas despesas e o lançamento do imposto suplementar, na forma explicitada acima.

Por sua vez, ao analisar a impugnação interposta e os documentos (recibos) apresentados naquela oportunidade, o julgador recorrido manteve a exigência fiscal tendo em vista entender que não se prestam a comprovar a efetividade dos serviços prestados e o pagamento.

Notadamente em relação à comprovação de pagamento, exigiram as autoridades fazendárias pretéritas a apresentação de cópia de cheques, extratos bancários ou de cartão de crédito, o que fora confrontado pela contribuinte ao afirmar que quitou os serviços mediante moeda corrente.

Observe-se, que a exigência pretendida pela fiscalização, corroborada pelo Acórdão recorrido, qual seja, a existência de cheques nominativos e/ou extratos bancários ou de cartão de crédito, é contemplada pela legislação de regência de maneira alternativa. Em outras palavras, estabeleceu o legislador que tais provas deverão ser exigidas na falta de documentação comprobatória da prestação e pagamento dos serviços médicos e/ou outros, o que se vislumbra no caso vertente.

Na hipótese dos autos, procurando trazer elementos comprobatórios da prestação de serviço e pagamentos, a contribuinte, desde a peça impugnatória, apresentou simplesmente recibos dos prestadores de serviços.

Em sua peça recursal submetida a análise nesta oportunidade, a contribuinte, igualmente, não logrou comprovar referidas despesas, simplesmente reiterando as alegações inaugurais.

Destarte, o que a legislação de regência exige é que essas despesas deduzidas do imposto de renda sejam devidamente comprovadas, mediante documentação hábil e idônea, não

cabendo ao aplicador da lei estabelecer limitações que não decorram do próprio ordenamento jurídico e nem muito menos o interessado se esquivar de comprovar sua pretensão, sobretudo com a possibilidade de apresentação de uma infinidade de documentos com essa finalidade.

Aliás, como já explicitado em outras oportunidades, em nosso entendimento vale mais o conjunto probatório à um documento isolado, sobretudo quando este não observa integralmente os pressupostos legais. Assim, se apresentado um único recibo, devidamente formalizado, em circunstância que não levante suspeita, não vislumbramos problemas em admiti-lo. Por outro lado, quando tal documento não se apresenta na forma que a legislação exige ou mesmo é passível de questionamento justo por motivos outros, pode a fiscalização exigir outra documentação com o fim de demonstrar a efetividade do serviço e o respectivo pagamento. E, nestes casos, cabe ao contribuinte trazer aos autos outros elementos de prova para comprovar o alegado, tais como, cheques, extratos bancários ou de cartão de crédito, laudos, exames, pedidos médicos, declarações, notas fiscais, contratos de prestação de serviços, etc.

In casu, como explicitado alhures, a contribuinte na impugnação e recurso voluntário apresentou o mesmo documento, qual seja, recibo básico do prestador de serviço (sem maiores informações detalhadas), o qual, em nosso entendimento, não tem o condão de comprovar os serviços médicos prestados e os respectivos pagamentos, na linha do que restou decidido no Acórdão recorrido.

Observe-se, que a contribuinte em seu recurso voluntário não apresentou novos documentos e/ou razões capazes de rechaçar o entendimento do julgador recorrido, se limitando a fazer referência aos documentos colacionados aos autos na impugnação, além de suscitar a improcedência do Acórdão recorrido, de onde restou claro que a documentação referenciada, isoladamente, não tem o condão de comprovar o direito creditório pretendido.

Ademais, tratando-se de matéria de fato, caberia ao contribuinte ao ofertar a sua defesa produzir a prova em contrário através de documentação hábil e idônea. Não o fazendo, é de se manter o Acórdão recorrido.

Assim, em relação ao prestador de serviço médico Roque de Mattia Jr (R\$ 22.350,00), escorreita a decisão recorrida devendo nesse sentido ser mantida a procedência do lançamento, uma vez que a contribuinte não logrou infirmar os elementos colhidos pela Fiscalização que serviram de base à exigência fiscal, atraindo para si o *onus probandi* dos fatos alegados. Não o fazendo razoavelmente, não há como se acolher a sua pretensão.

Por outro lado, relativamente a despesa de instrução do dependente João Francisco Mimura, no valor do limite legal de R\$ 3.091,35, com a devida vênia, ousamos divergir do julgador recorrido.

Isto porque, como restou assentado na própria decisão recorrida, a contribuinte trouxe à colação Declaração de quitação emitida pela instituição de ensino, de e-fl. 21, comprovando, assim, a prestação de serviço, bem como o respectivo pagamento.

É bem verdade que a declaração de matrícula e inexistência de débito referenciada poderia ser mais detalhada apresentando valores, datas, etc. Mas também é verdade que afirma que o dependente encontra-se matriculado desde 2012 e o limite legal, no importe de R\$ 3.091,35, é por demais aquém da realidade das mensalidades anuais que se pagam, mesmo nos

idos de 2012, razão pela qual impõe-se admitir tal documento como comprovante da efetividade e pagamento do serviço prestado e restabelecer a dedução declarada.

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido parcialmente em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, **VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, somente para afastar a glosa referente a despesa de instrução do dependente João Francisco Mimura, no valor de R\$ 3.091,35, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

(documento assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira