



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18239.005530/2008-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-005.730 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 23 de março de 2023
Recorrente PEDRO CARLOS BASILIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Quando ficar caracterizado que o contribuinte demonstra pleno conhecimento da infração a ele imputada, sendo-lhe asseguradas todas as oportunidades de defesa, conforme previsto na legislação. Incabível a pretensão de ofensa ao contraditório e a ampla defesa, no âmbito do processo administrativo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Podem ser indeferidas, a juízo da autoridade julgadora, as solicitações de diligências ou perícias quando as considerar prescindíveis ou impraticáveis.

DEDUÇÕES. DESPESAS COM INSTRUÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Podem ser deduzidos a título de despesas com instrução 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.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO PARCIAL.

Quando devidamente comprovados 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 efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para restabelecer integralmente a dedução com despesas de instrução e parcialmente as médicas, no valor total de R\$ 15.683,00.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Rocha Paura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Trata o presente processo de notificação de lançamento (fls. 12 a 18), emitido em nome do contribuinte acima identificado em decorrência de revisão de sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda (DIRPF), referente ao exercício de 2004, ano-calendário de 2003, tendo sido alterado o resultado nela apurado de imposto a pagar no valor de R\$ 5.917,84 para saldo de imposto a pagar no valor de R\$ 12.302,43. O imposto suplementar apurado, no valor de R\$ 6.384,59, acrescido de multa de ofício e juros de mora, calculados até 31/07/2008, perfaz um total de R\$ 14.970,58.

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

Dedução Indevida de Despesa com Dependente, no valor de R\$ 1.272,00, referente à Bruna de Medeiros Basílio por não ter apresentado a Certidão de Nascimento a comprovar a relação de dependência.

Dedução Indevida com Despesa de Instrução, no valor de R\$ 1.998,00 por falta de comprovação.

Dedução Indevida de Despesas Médicas, no valor de R\$ 19.946,72 referente aos seguintes profissionais:

DAA/2004	Valor Declarado	Valor Glosado	Justificativa para a glosa
Felipe Carvalho	2.420,00	2.420,00	Não atende às formalidades legais
Gustavo Peçanha	4.000,00	4.000,00	não especificou os serviços prestados
Elizangela Camata	815,40	815,40	não comprovado
Raphael Bezerra	3.158,00	3.158,00	não especificou os serviços prestados
Fernando Mauricio	3.230,00	3.230,00	não especificou os serviços prestados
Rossano Assumpção	920,00	920,00	não especificou os serviços prestados
Glaucio Boechat	1.955,00	1.955,00	não especificou os serviços prestados
Bradesco Saude	1.875,03	1.105,07	Não atende às formalidades legais
Bradesco Saude	2.343,25	2.343,25	não comprovado
Renan Hufnagel	421,00	0,00	
Total	21.137,68	19.946,72	

Cientificado do lançamento o contribuinte ingressa com impugnação, insurgindo-se contra a motivação das glosas, alegando, a princípio, que toda a documentação relacionada foi apresentada quando do atendimento da intimação, mas que, por um erro, foram entregues sem o devido protocolo de entrega. Quanto à Dedução Indevida de Dependentes, diz estar reapresentando a Certidão de Nascimento de sua filha, Bruna de Medeiros Basílio, bastante a comprovar a relação de

dependência. Diz, também, estar rerepresentando os boletos de pagamento relacionados às despesas de instrução informadas em favor de sua dependente. Quanto às despesas médicas, após insurgir-se contra a motivação da glosa, diz que apresentará, com a maior brevidade possível, toda a documentação.

A decisão de primeira instância manteve parcialmente o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

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

Exercício: 2004

DEDUÇÕES - DEPENDENTES - Pode ser considerada dependente, para efeito de apuração do imposto de renda, a filha até 21 anos.

DEDUÇÕES - DESPESA DE INSTRUÇÃO. Somente são dedutíveis os pagamentos devidamente comprovados efetuados a estabelecimentos de ensino autorizados pelo Poder Público, relativamente à educação infantil (creche e educação pré-escolar), e de 1º, 2º e 3º graus e aos cursos de especialização ou profissionalizantes do próprio contribuinte e de seus dependentes.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

São passíveis de dedução da base de cálculo do Imposto de Renda apenas as despesas médicas declaradas e devidamente comprovadas por documentação hábil e idônea, que atenda aos requisitos legais, mantendo-se a glosa sobre a parte não comprovada nestes termos.

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Não deve prosperar a parte da impugnação não instruída com elementos de prova hábeis a promover o convencimento do julgador.

Cientificado da decisão de primeira instância em 18/11/2014, o sujeito passivo interpôs, em 18/12/2014, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) reconhecimento de relação de dependência legal
 - b) as despesas com instrução estão comprovadas pelos documentos juntados aos autos
 - c) despesas médicas estão comprovadas nos autos,
 - d) tempestividade do recurso voluntário
 - e) cerceamento de defesa - falta de motivação da glosa de despesas médicas
- É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Marcelo Rocha Paura - Relator(a)

Da Admissibilidade

A impugnação apresentada atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972 e alterações posteriores.

Da Matéria em julgamento

As matérias constantes na presente autuação objeto deste Recurso Voluntário são as **deduções indevida com instrução, no valor de R\$ 1.329,00 e de despesas médicas, no valor total de R\$ 19.946,72.**

Da Preliminar

Da Nulidade pelo Cerceamento de Defesa

O interessado entende que teve o seu direito de defesa cerceado em virtude de a fiscalização não ter especificado quais teriam sido os vícios nos recibos a ela apresentados, nos seguintes termos:

30. No entanto, a fiscalização não especificou quais seriam os referidos "vícios", que no seu viesado entendimento, implicaram na afirmação de que "não atendem as formalidades legais".

31 . Tal afirmação, desacompanhada de qualquer explicação, a todas luzes, terminou por violar o direito ao contraditório e a ampla defesa do contribuinte, diante da impossibilidade de conhecer as razões para o indeferimento dos recibos apresentados.

32. Nessa linha, as razões que a autuação e o julgador de primeiro grau pretenderam trazer, com o devido respeito, não restaram suficientemente claras para infirmar o valor probatório dos recibos apresentados, motivo pelo qual deve ser reformada a decisão de primeira instância de modo a restabelecer a dedução das despesas médicas ora contestadas.

33. É de se destacar que em nenhum momento a supra mencionada norma do RIR exige a apresentação do documento original que comprove a despesa médica, da mesma forma não há na lei necessidade de explicações pormenorizadas do tratamento médico realizado, tratando-se, conforme destacado, de requisitos criados ilegalmente exclusivamente pela Autoridade Fiscal.

Quanto à alegação, em sede de preliminar, de nulidade do presente lançamento, destacamos o que estabelece o artigo 59 do Decreto n.º 70.235/1.972:

Art. 59. São nulos:

I— os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Verifica-se, pelo exame dos autos, que **não ocorreram, os pressupostos do supracitado artigo 59**, uma vez que todos os atos e termos foram lavrados por servidores competentes perfeitamente identificados em todos os atos, no decorrer do procedimento fiscal.

Entendo que, apesar do fato de a motivação para as glosas com Felipe Carvalho e com Bradesco Saúde S.A., serem genéricas (não atendem as formalidades exigidas), elas constam do lançamento tributário, não sendo assertivo dizer que não ocorreram.

As formalidade exigidas pela legislação constam do inciso III, §1º do artigo 80 do RIR , **artigo que**, diga-se de passagem, **é listado no rol do enquadramento legal** (e-fls. 16) da notificação de lançamento.

Observamos ainda que **todos os requisitos exigidos pelo artigo 11** do Decreto 70.235/1.972, que transcrevemos abaixo, também **foram plenamente observados na lavratura da Notificação de Lançamento em testilha:**

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I- a qualificação do notificado;

II- o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Conclui-se, portanto, ***pela improcedência das alegações do recorrente***. Não havendo, no presente caso, cerceamento de defesa.

Assim, ***rejeito a preliminar de nulidade suscitada***.

Do Mérito

Da Glosa sobre Despesas com Instrução

Iniciamos com a reprodução da fundamentação para a glosa das deduções constante na descrição dos fatos e enquadramento legal (e-fls. 15), apontados pela autoridade lançadora:

Glosa do valor de R\$ 1.998,00, indevidamente deduzido a título de Despesas com Instrução, ***por falta de comprovação***, ou por falta de previsão legal para sua dedução.

No julgamento anterior, a motivação para a manutenção desta glosa (e-fls. 47), foi a seguinte:

Não obstante a defesa do contribuinte de que já havia apresentado documentação bastante a comprovar a totalidade despesas, apresenta, apenas, os boletos bancários de fls. 21 e 22, correspondentes às mensalidades dos meses de março e julho. ***Somente o boleto referente ao mês de março, no valor de R\$ 669,00, contudo, apresenta a autenticação bancária necessária a comprovação do pagamento***. Concluo, assim, ser possível restabelecer, apenas, o valor de R\$ 669,00, mantendo-se o restante da glosa efetuada.

Por sua vez, a base legal para despesas dessa natureza se encontra no artigo 81 do RIR/99, in verbis:

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"). (grifos nossos)

Verifica-se que o óbice apontado pelas autoridades lançadora e julgadora para a manutenção das glosas sobre as despesas com instrução foi ***a falta de comprovação dos dispêndios com instrução da dependente Bruna de Medeiros Basílio***.

Com sua impugnação o interessado apresentou ***boletos bancários*** (e-fls. 21/22), emitidos pelo Colégio Santo Inácio.

Agora no recurso voluntário apresenta ***extrato financeiro*** (e-fls. 87), emitido pelo citado estabelecimento de ensino, no qual discrimina os pagamentos mensais efetuados, pelo recorrente, em nome de Bruna de Medeiros Basílio, no ano-calendário de 2003.

Da análise de toda a documentação apresentada, entendo que o recorrente **logra êxito em comprovar seus dispêndios com instrução.**

Assim, **voto pelo restabelecimento integral das deduções de despesas com instrução pleiteadas neste recurso voluntário.**

Da Glosa sobre Deduções com Despesas Médicas

Iniciamos com a reprodução da fundamentação para a glosa das deduções constante na complementação da descrição dos fatos e enquadramento legal (e-fls. 16), apontado pela autoridade lançadora:

DEDUÇÕES GLOSADAS REFERENTES AS DESPESAS MÉDICAS:

NOME DO BENEFICIÁRIO/VALOR GLOSADO (R\$)/ JUSTIFICATIVA

FELIPE CARVALHO BRAGA DOS SANTOS/2.420,00/NÃO ATENDE AS FORMALIDADES EXIGIDAS

GUSTAVO PEÇANHA VIEIRA/4.000,00/NÃO ESPECIFICOU OS SERVIÇOS PRESTADOS

ELIZANGELA CAMATA/815,40/NÃO COMPROVADO

RAPHAEL BEZERRA DE MENEZES COSTA/3.158,00/NÃO ESPECIFICOU OS SERVIÇOS PRESTADOS

FERNANDO MAURICIO MARREIROS MAGACHO DOS SANTOS/3.230,00/NÃO ESPECIFICOU OS SERVIÇOS PRESTADOS

ROSSANO ASSUMPCÃO CRUZ/920,00/NÃO ESPECIFICOU OS SERVIÇOS PRESTADOS

GLÁUCIO BOECHAT COSTA/1.955,00/NÃO ESPECIFICOU OS SERVIÇOS PRESTADOS

BRADESCO SAÚDE S/A/1.105,07/NÃO ATENDE AS FORMALIDADES EXIGIDAS

BRADESCO SAÚDE S/A/2.343,25/NÃO COMPROVADO 001.693.747-34
JAYME DA SILVA MENEZES

No julgamento anterior, a motivação para a manutenção desta glosa (e-fls. 48/49), foi a seguinte:

O interessado, em sua impugnação, insurge-se contra as motivações que respaldaram as glosas de despesas médicas. Reitera, ainda, já ter apresentado toda a documentação relacionada às despesas informadas e, que, fundado no princípio da verdade material, estará enviando todos os documentos necessários.

Não obstante a defesa do contribuinte, não foi juntada aos autos qualquer documentação relacionada às despesas em análise.

Antes de passarmos a análise deste caso concreto, recomendável a transcrição da base legal para dedução de despesas dessa natureza que está na alínea "a" do inciso II do artigo 8º da Lei 9.250/95, regulamentada no artigo 80 do RIR/99:

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:

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*; (grifou-se)

Complementando a necessidade dessa comprovação, o Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, em seu art. 73, dispõe que:

Art. 73. Todas as deduções *estão sujeitas a comprovação ou justificção, 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). (grifou-se)

Em regra, a apresentação de recibos como forma de comprovação das despesas médicas, a teor do que dispõe o art. 80, §1º, III, do RIR/1999, *pode ser considerada suficiente, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame*.

A exigência de elementos probatórios adicionais, por parte da autoridade lançadora, como visto, é legítima e encontra amparo na legislação acima colacionada. Tal procedimento também é objeto de Súmula deste Conselho, in verbis:

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.

Ocorre que no presente caso, *não constam dos autos que a autoridade lançadora tenha exigido da contribuinte a comprovação da efetividade da prestação dos serviços médicos/odontológicos*, por meio de cheques, recibos de cartão de crédito, transferências eletrônicas e outros comprovantes de pagamento, bem como a apresentação de exames laboratoriais ou de imagens realizados, prontuários e/ou fichas de acompanhamento médico, receituários entre outros documentos possíveis.

Assim, entendo que, em situações análogas a esta, não cabe ao julgador administrativo *estabelecer outros elementos de comprovação, além dos exigidos pela legislação*, quando durante o procedimento fiscal não o fez a autoridade lançadora.

Com efeito, o escopo de minha análise/reanálise *limita-se à adequação dos documentos apresentados pelo sujeito passivo*.

Verifica-se que os óbices apontados pela autoridade de fiscal para glosar as despesas médicas foram *a falta de atendimento às formalidades legais; a falta de especificação dos serviços prestados; e a falta de comprovação*.

Como visto, *não foram apresentados, ao julgador de piso, os comprovantes das despesas médicas*.

Agora com sua peça recursal o interessado colacionou declarações e recibos (e-fls. 91/101).

Pois bem.

Após analisar todos os documentos apresentados *entendo que os recibos e a declaração apresentados estão revestidos das formalidades legais, devendo, portanto, ser restabelecidas integralmente as deduções com despesas médicas dos seguintes profissionais: Felipe Carvalho; Gustavo Peçanha; Raphael Bezerra; Fernando Maurício; Rossano Assumpção; e Gláucio Boechat, no valor total de R\$ 15.683,00.*

Em sentido contrario entendo que devem ser mantidas as glosas sobre as seguintes despesas médicas:

- Elizangela Camata, no valor de R\$ 815,40 – por *falta de comprovação. O interessado não apresentou recibos desta despesa; e*

- Bradesco Saúde S.A., no valor de R\$ 1.105,07 – o valor constante no demonstrativo (e-fls. 101) refere-se a pagamentos realizados em benefício de Cláudia Silva de Melo, *pessoa não informada como dependente pelo sujeito passivo em sua DIRPF; e*

Já o *comprovante de rendimentos* (e-fls. 19 do apenso 10768.008483/2008-38), emitido pela Clínica Médico Cirúrgica Botafogo, aponta em suas informações complementares o pagamento de R\$ 2.343,25 relativamente a plano de saúde, contudo *tal valor não pode ser acatado*, tendo em vista que o mesmo *não indica os respectivos beneficiários*, impossibilitando, assim, a identificação das pessoas que o compõem, *bem como seus respectivos valores de forma individualizada.*

Assim, *voto pelo restabelecimento parcial das deduções com despesas médicas, no valor total de R\$ 15.683,00.*

Da Solicitação de Diligência

Quanto ao pedido para que o feito seja convertido em diligência pelo interessado, relativamente as despesas médicas, conforme transcrito abaixo:

24. Cabe, também, ao Fisco, o dever de demonstrar os fatos que fundamentam a sua pretensão creditícia. Frise-se que, no caso em tela, o recorrente não se negou a trazer aos autos elementos que comprovem que as deduções são devidas, os quais não foram aceitos e em relação a eles foram criadas exigências descabidas, tal como a exata descrição dos serviços prestados.

25. Portanto, também aqui, não há que se falar em dedução indevida por ausência de comprovação, razão pela qual se impõe necessária a exclusão das glosas realizadas sob esse argumento.

26. Caso assim não se entenda, requer o recorrente seja o feito convertido em diligência *para que sejam oficiados os beneficiários para atestarem o acima alegado.*

Esclarecemos que, no caso das deduções fiscais, a legislação tributária estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

Nesse sentido destaque-se os ensinamentos do mestre Antônio da Silva Cabral, em Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, p. 298 (documento assinado digitalmente)

Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se frequentemente: “a quem alega alguma coisa,

competete prova-la”. [...] Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, **enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte.**(g.n.)

A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para este a obrigação de comprovar e justificar as deduções e, não o fazendo, sofre as consequências legais, ou seja, o não cabimento dessas deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Desta forma, com base no artigo 18 do Decreto 70.235/72, abaixo transcrito, **nego** o pedido de diligência.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, **quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis**, observando o disposto no art. 28, in fine.

Conclusão

Por todo o exposto, considero que o sujeito passivo **logrou êxito parcial em comprovar a regularidade das deduções glosadas nesta notificação de lançamento, conforme acima.**

Nestes termos, **conheço** do Recurso Voluntário, **rejeito** a preliminar arguida, e, no **mérito, DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para restabelecer integralmente a dedução com despesas de instrução e parcialmente as médicas, no valor total de R\$ 15.683,00.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura