



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10073.721697/2012-06
ACÓRDÃO	2001-007.170 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALVARO CABRAL DA SILVA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2007

RECURSO VOLUNTÁRIO. REPRODUÇÃO DA PEÇA IMPUGNATÓRIA. AUSÊNCIA DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA.

Cabível a aplicação do artigo 114, §12, inciso I, do RICARF - faculdade do relator de adotar os mesmos fundamentos da decisão recorrida quando este registrar que as partes não inovaram em suas razões de defesa.

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO. NÃO OCORRÊNCIA.

Conforme sumulado pelo CARF (Súmula nº 11), não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há como acatar a tese de nulidade do lançamento.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência quando a realização dos mesmos se revelem prescindíveis para que a autoridade julgadora possa formar a sua convicção.

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).

PENSÃO ALIMENTÍCIA. DEDUÇÃO.

Para fazer jus a deduções relativas a importâncias pagas a título de pensão alimentícia, deve haver comprovação do direito às referidas deduções, atendidas as condições estabelecidas pela legislação do Imposto de Renda Pessoa Física.

MULTA DE OFÍCIO 75%. PREVISÃO LEGAL

A aplicação da multa de ofício de 75% no lançamento do crédito tributário é legal e de observância obrigatória pela autoridade fiscal, não podendo ser afastada pelo julgador administrativo.

ACÓRDÃO

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)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente e Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andressa Pegoraro Tomazela, 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 **12-92.198** - da 19ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ (fls. 80 e segs.).

Trata-se de impugnação contra Notificação de Lançamento (fls. 60/69) em nome do sujeito passivo em epígrafe, decorrente de procedimento de revisão da sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) do exercício 2008 (fls. 70/77).

A autoridade lançadora apurou as seguintes infrações:

- a) dedução indevida com dependentes, com glosa no valor de R\$ 1.584,60, por não ter sido apresentado o termo de guarda judicial de Caue Cabral Martins;
- b) dedução indevida com despesa de instrução, com glosa no valor de R\$ 2.480,66, referente ao limite individual do dependente glosado;

c) dedução indevida de pensão alimentícia, com glosa no valor de R\$ 36.080,00, já que Michelle Vieira Cabral da Silva, Rafael Aguiar Cabral da Silva e Álvaro Michel Cabral da Silva contavam com idade superior à maioridade civil; e

d) dedução indevida de despesas médicas, com glosa no valor de R\$ 15.260,97 referente aos seguintes prestadores:

- Patrícia Luise Scabell Evans (R\$ 1.350,00), por falta de comprovação do efetivo pagamento, conforme solicitado na impugnação;
- Márcio Vieira Martins (R\$ 9.080,00), por falta de endereço e de beneficiário nos recibos, além de falta comprovação do efetivo pagamento, conforme solicitado na impugnação;
- Casa de Saúde Santa Maria (R\$ 967,05), por falta de comprovação do efetivo pagamento, conforme solicitado na impugnação;
- Associação Brasileira de Odontologia (R\$ 160,00), pela não apresentação de nota fiscal, além de falta comprovação do efetivo pagamento, conforme solicitado na impugnação;
- Instituto Nacional do Seguro Social (R\$ 3.703,92), por não terem sido discriminados por beneficiários, conforme solicitado na impugnação.

Em virtude deste lançamento, apurou-se Imposto de Renda Pessoa Física suplementar de R\$ 15.236,71, multa de ofício de R\$ 11.427,53, além dos juros de mora de R\$ 6.966,22 (calculados até outubro de 2012).

Com a ciência da Notificação, por via postal, em 05/11/2012 (fl. 46), o Interessado, através de seu procurador (procuração de fl. 43), apresentou impugnação (fls. 02/13) em 29/11/2012, alegando, em síntese, que:

- a) o lançamento é nulo por inexistência de justa causa para a sua lavratura, por inocorrência de qualquer ilicitude;
- b) o contribuinte tem direito de impugnar o lançamento tributário, mesmo que sem expedição de auto de infração com fundamento em declarações feitas pelo próprio;
- c) apresenta novamente a sentença que determinou a obrigação de pagamento de pensão alimentícia;
- d) a pensão dos filhos Michelle Vieira Cabral da Silva e Álvaro Michel Cabral da Silva é descontada diretamente da folha de pagamento do INSS, não tendo gerência alguma para cessar os pagamentos por conta da maioridade civil de seus filhos;
- e) como a exoneração da pensão somente ocorrerá se o Judiciário for provocado, é dedutível a pensão aos filhos maiores;
- f) comprova as demais deduções com recibos em anexo;

- g) o fato de a Associação Brasileira de Odontologia não ter emitido nota fiscal deve ser cobrado da mesma;
- h) comete excesso de exação o agente do Fisco que exige tributo que deveria saber indevido; e
- i) requer a realização de diligência necessária à plena elucidação das questões suscitadas.

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

Da Preliminar de Nulidade

O Interessado alega que o lançamento seria nulo por suposta inexistência de justa causa para a sua lavratura e por inocorrência de qualquer ilicitude.

Não assiste razão ao Interessado uma vez que a autoridade lançadora motivou de forma clara a razão para a glosa de todas as infrações de dedução indevida. Discordando da motivação apresentada, o Interessado pôde exercer seu direito ao contraditório e ampla defesa na fase de impugnação do lançamento. Cada infração deve ser analisada no mérito para que seja verificada a ocorrência ou não da irregularidade apontada pela autoridade lançadora.

Ademais, foram observados pelo Fisco todos os requisitos previstos no art. 11 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Desta forma, tendo em vista que os atos e termos foram lavrados por pessoa competente e que não houve preterição do direito de defesa do autuado, não se aplicam as hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Portanto, fica rejeitada a preliminar de nulidade do lançamento quanto ao argumento de inexistência de justa causa.

Do Direito de Apresentar Impugnação

O Interessado alega que o contribuinte tem direito de impugnar o lançamento tributário, mesmo que sem expedição de auto de infração com fundamento em declarações feitas pelo próprio. Entretanto, esta hipótese narrada pelo Interessado é distinta da constante no presente processo.

O Interessado descreve a hipótese na qual o contribuinte reconhece espontaneamente por meio de uma declaração ser devido um imposto, mas que não cumpre sua obrigação. Nestes casos, por se tratar de confissão de dívida, realmente não há necessidade de lançamento, sendo feita diretamente a cobrança do crédito tributário.

No presente processo, o crédito tributário suplementar foi apurado pela autoridade lançadora através de um lançamento de ofício. Assim, houve a formalização de um lançamento, no caso por meio de Notificação de Lançamento, sendo aberta a possibilidade de apresentação de impugnação. O Interessado

exerceu o seu direito de apresentar uma impugnação, através da peça de fls. 02/13, que é analisada neste voto.

Do Dependente e da Despesa Com Instrução

A dedução do dependente Caue Cabral Martins foi glosada pela autoridade lançadora por não ter sido apresentado o termo de guarda judicial. O Interessado não se manifesta expressamente sobre esta infração em sua impugnação, tampouco apresenta qualquer documento comprobatório para afastar a motivação da glosa.

O Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999) estabelece em seu art. 73 que “todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora”.

Assim, por falta de comprovação da guarda judicial, deve ser mantida a infração de dedução indevida com dependentes, com glosa no valor de R\$ 1.584,60.

Já a glosa de dedução indevida de despesas com instrução foi motivada pelo fato de se tratar de pagamento em benefício do dependente glosado Caue Cabral Martins. Mais uma vez, o Interessado não se manifesta expressamente sobre esta infração em sua impugnação, tampouco apresenta qualquer documento comprobatório para afastar a motivação da glosa.

Assim, em virtude do dependente ter sido glosado e por falta de comprovação da despesa, deve ser mantida a infração de dedução indevida de despesas com instrução, com glosa no valor de R\$ 2.480,66.

Da Pensão Alimentícia

A autoridade lançadora motiva a glosa de dedução de despesas de pensão alimentícia pelo fato de os alimentandos do Interessado (Michelle Vieira Cabral da Silva, Rafael Aguiar Cabral da Silva e Álvaro Michel Cabral da Silva) contarem com idade superior à maioridade civil.

O Interessado defende que não tem gerência alguma para cessar os pagamentos por conta da maioridade civil de seus filhos. Segundo ele, como a exoneração da pensão somente ocorrerá se o Judiciário for provocado, seria dedutível a pensão aos filhos maiores.

Michelle Vieira Cabral da Silva e Álvaro Michel Cabral da Silva nasceram, respectivamente, em 04/12/1980 e 09/11/1979. Portanto, completaram no ano-calendário 2007 as idades de 27 e 28 anos.

As condições para a dedutibilidade de pensões alimentícias se encontram fixadas no artigo 78 do Regulamento do Imposto de Renda, com a seguinte redação:

"Art.78. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, poderá ser deduzida a importância paga a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão

judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 4.º, inciso II).

§1.º A partir do mês em que se iniciar esse pagamento é vedada a dedução, relativa ao mesmo beneficiário, do valor correspondente a dependente.

§2.º O valor da pensão alimentícia não utilizado, como dedução, no próprio mês de seu pagamento, poderá ser deduzido nos meses subsequentes.

§3.º Caberá ao prestador da pensão fornecer o comprovante do pagamento à fonte pagadora, quando esta não for responsável pelo respectivo desconto.

§4.º Não são dedutíveis da base de cálculo mensal as importâncias pagas a título de despesas médicas e de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8.º, §3.º).

§5.º As despesas referidas no parágrafo anterior poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo do imposto de renda na declaração anual, a título de despesa médica (art. 80) ou despesa com educação (art. 81) (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8.º, §3.º)."

O Interessado alega em sua impugnação que o cancelamento da obrigação de pagar pensão alimentícia aos filhos que atingiram a maioridade somente pode ser realizado através de decisão judicial. Entretanto, deve ser ressaltado que as decisões judiciais apresentadas na impugnação tratam exclusivamente do aspecto cível do pagamento de pensões alimentícias.

Sob o enfoque do direito tributário, a partir da maioridade dos filhos, qualquer repasse de numerário efetuado pelo pai alimentante se equipara aos repasses efetuados pelos demais pais que nunca estiveram obrigados a efetuar pagamentos a título de pensão alimentícia. Entender o contrário seria dar aos pais que estão na situação do Interessado, de forma não isonômica, um benefício que os demais pais, que jamais pagaram pensão alimentícia, não possuem, qual seja, o de abater da base de cálculo do Imposto de Renda eventuais deduções relativas a seus filhos.

Assim, não há como interpretar o art. 78 do Regulamento do Imposto de Renda de forma isolada do restante do texto legal onde está inserido. Sua interpretação há de ser feita de forma sistemática, levando em conta a totalidade do texto legislativo em que se situa.

Conclui-se que no caso de pagamentos para filhos maiores de 21 anos, a regra de dedutibilidade da pensão alimentícia judicial deve ser interpretada em conjunto com o ordenamento das deduções de dependentes. A possibilidade de deduzir pensão alimentícia deve ser analisada tendo-se como referência os mesmos requisitos necessários para a relação de dependência estabelecida na legislação do Imposto de Renda.

No que diz respeito à dependência, para fins de repercussão tributária, assim dispõe o Regulamento do Imposto de Renda:

"Art.77. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, poderá ser deduzida do rendimento tributável a quantia equivalente a noventa reais por dependente (Lei nº9.250, de 1995, art. 4º, inciso III).

§1º Poderão ser considerados como dependentes, observado o disposto nos arts. 4º, §3º, e 5º, parágrafo único (Lei nº9.250, de 1995, art. 35):

(...)

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

(...)

§2º Os dependentes a que referem os incisos III e V do parágrafo anterior poderão ser assim considerados quando maiores até vinte e quatro anos de idade, se ainda estiverem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau (Lei nº9.250, de 1995, art. 35, §1º)."

Portanto, no caso de pagamento de pensão alimentícia para filhos entre 21 e 24 anos de idade, deve obrigatoriamente ser comprovado pelo contribuinte o fato dos descendentes estarem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau. Para filhos maiores de 24 anos de idade, por força das regras de dedução de dependência acima transcritas, apenas na hipótese de incapacidade física ou mental para o trabalho seria permitida a dedução.

A Solução de Consulta SRRF07/Disit n.º 27, de 4 de abril de 2011, assim decidiu sobre a possibilidade de dedução de pensão alimentícia paga para filhos maiores:

"As disposições do acordo de separação consensual homologado judicialmente relativas à guarda e à prestação de alimentos aos filhos menores somente se estendem aos filhos maiores inválidos. Não obstante, podem ainda ser assim considerados, quando maiores até 24 anos de idade, se ainda estiverem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau. O fato de ter completado 25 anos durante o ano não ocasiona a perda à condição de dependência, para fins de dedução na declaração de ajuste anual do ano correspondente."

No mesmo sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que representa a segunda instância administrativa de julgamento, já se pronunciou acerca do tema, conforme ementas a seguir transcritas:

"PENSÃO ALIMENTÍCIA JUDICIAL. FILHOS MAIORES. DEDUÇÃO. Somente são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda as pensões alimentícias pagas aos filhos menores ou aos filhos maiores de idade quando incapacitados para o trabalho e sem meios de proverem a própria subsistência, ou até 24 anos se estudantes do ensino superior ou de escola técnica de segundo grau. Ressalva-se, ainda, a hipótese de sentença judicial expressa determinando o pagamento de

alimentos após a maioridade, desde que não resultante de acordo celebrado entre interessados. Recurso Voluntário Negado. Acórdão 2801-002.957, de 13 de março de 2013.

“DEDUÇÕES - PENSÃO ALIMENTÍCIA JUDICIAL - ALIMENTADO MAIOR DE 21 ANOS - PENSÃO PAGA POR OPÇÃO – Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto poderá ser deduzida a importância paga a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais (art. 78 do Decreto nº 3.000/99 e art. 4º, inciso II, da Lei nº 9.250/95). A Lei nº 6.515/77, que regula os casos de dissolução de sociedade conjugal, seus efeitos e respectivos processos, ampara as pensões alimentícias para filhos menores e inválidos. Não serve para amparar pagamentos de numerários a filhos maiores, que pretensamente não possuem recursos para sua manutenção. Tais pagamentos, mesmo submetidos à homologação judicial, são meras liberalidades, indedutíveis na base de cálculo do imposto de renda da pessoa física.” Acórdão 106-16491, de 13/09/2007.

Michelle Vieira Cabral da Silva e Álvaro Michel Cabral da Silva completaram no ano-calendário 2007 as idades de 27 e 28 anos, o que não torna possível a dedução dos pagamentos a título de pensão alimentícia neste caso.

O fato de o Interessado ter logrado o cancelamento da obrigação de pagar pensão alimentícia apenas no ano-calendário 2013 (fls. 52/53) em nada altera a presente infração. De acordo com a legislação acima citada, esta dedução já era indevida em 2007.

Desta forma, com base no acima exposto, devem ser mantidas as glosas de R\$ 9.640,00 a título de dedução indevida de pensão alimentícia para Michelle Vieira Cabral da Silva e de R\$ 9.640,00 para Álvaro Michel Cabral da Silva, por falta de previsão legal (arts. 77 e 78 do Regulamento do Imposto de Renda).

Em relação ao alimentando Rafael Aguiar Cabral da Silva, a certidão de nascimento de fl. 35 atesta que o mesmo nasceu em 20/03/1987. Portanto, ele completou apenas vinte anos no ano-calendário 2007, se qualificando como possível dependente para o Imposto de Renda de acordo com a regra prevista no art. 77, § 1º, inciso III do Regulamento do Imposto de Renda.

Como ficou afastada a motivação apontada pela autoridade lançadora para a glosa efetuada, deve ser restabelecida a dedução de R\$ 16.800,00 a título de pensão alimentícia para Rafael Aguiar Cabral da Silva (art. 78 do Regulamento do Imposto de Renda).

Das Despesas Médicas – Comprovação do Efetivo Pagamento

A autoridade lançadora apresentou a falta de comprovação do efetivo pagamento como motivação principal para glosar as despesas médicas com os prestadores Patrícia Luise Scabell Evans, Márcio Vieira Martins, Casa de Saúde Santa Maria e Associação Brasileira de Odontologia.

Através do Termo de Intimação Fiscal de fls. 78/79, a autoridade fiscal intimou o Interessado a apresentar “comprovantes originais e cópias das despesas médicas, bem como do seu efetivo pagamento (cópias de cheques, extratos bancários ou de cartões de crédito)”. Entretanto, o Interessado não logrou comprovar o efetivo pagamento durante o procedimento fiscal.

Em sede de impugnação, apesar de esta ser a motivação principal para a glosa destas despesas (fl. 66), o Interessado não aborda a questão da comprovação do efetivo pagamento em ponto algum de sua extensa impugnação. Para comprovar as despesas médicas glosadas, se limitou a apresentar os recibos de fls. 21/27.

O Regulamento do Imposto de Renda assim dispõe sobre as deduções permitidas e a dedução de despesas médicas:

“DEDUÇÕES

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).(Grifos Acrescidos)

Despesas Médicas

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):

(...)

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)

Como se depreende da legislação transcrita acima, a dedução das despesas médicas na Declaração de Imposto de Renda está sujeita à comprovação. O primeiro item a ser comprovado pelo contribuinte, segundo expressa disposição legal (“pagamentos efetuados”), é exatamente o pagamento das despesas médicas.

Comumente é aceito, para comprovar o pagamento das despesas médicas, o recibo firmado pelo profissional da área médica, quando o serviço for prestado por pessoa física, ou a Nota Fiscal, se por pessoa jurídica. No entanto, é lícito à Autoridade Fiscal exigir, a seu critério, outros elementos de provas adicionais,

caso não fique convencido da efetividade da prestação dos serviços ou do respectivo pagamento.

Percebe-se, ainda, que a terminologia adotada pela legislação é “documentação”, o que, por certo, compreende diversos tipos de documentos, tais como, recibo de pagamento/nota fiscal, exame médico, cheque nominal, prontuário médico, laudo médico, dentre outros. O importante, para que tenham eficácia probatória, é que reflitam a quitação de determinada obrigação. Para tanto, é necessário que, da documentação, seja possível identificar: a) a natureza do serviço prestado, não bastando a menção genérica à prestação de serviços médicos, b) o efetivo pagamento e c) a correspondência entre o pagamento e o valor pago ao nome, número de inscrição cadastral e endereço do profissional recebedor da contraprestação pecuniária.

Esses fatos podem estar identificados em um único documento ou num conjunto de documentos que se complementem, de livre produção, pois a lei não define forma específica. Existem, todavia, certos fatos cujo meio de prova está tipificado. O pagamento é um destes fatos, pois na falta de outro documento comprobatório da quitação da obrigação, pode ser provado por meio de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento, conforme art. 80 § 1o , inciso III, *in fine*, do RIR/1999.

Regra geral, ao Fisco cabe provar as alegações sobre omissão de rendimentos e, ao contribuinte, a prova dos fatos que reduzem o crédito tributário, competindo-lhe, portanto, cumprir o encargo do ônus da prova das despesas médicas deduzidas, quando assim exigido pelo Fisco, por força do art. 73 do Regulamento do Imposto de Renda. Assim dispõe o art. 373 do Código do Processo Civil (CPC – Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015):

“Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.”

É decorrência da regra geral do direito, segundo a qual quem alega alguma coisa deve comprová-la, pois não seria lícito que a parte se beneficiasse do alegado com base apenas em meras afirmações.

Os recibos e as declarações de pagamento contêm uma declaração de fato, o que faz com que tenham aptidão para provar a declaração, mas não o fato declarado, conforme dicção do parágrafo único do art. 408 do CPC:

“Art. 408. As declarações constantes do documento particular escrito e assinado ou somente assinado presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência de determinado fato, o documento particular prova a ciência, mas não o fato em si, incumbindo o ônus de prová-lo ao interessado em sua veracidade.”

Esse dispositivo legal também esclarece que os recibos e as declarações de pagamento presumem-se verdadeiros somente em relação àqueles que participaram do ato. Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça já teve oportunidade de afirmar que “a presunção *juris tantum* de veracidade do conteúdo do instrumento particular é invocável tão-somente em relação aos seus subscritores (STJ, Ac. Unân. 4a T. Resp. 33.200-3/SP, rel. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira, in RSTJ 78:269). É também o entendimento da doutrina abalizada de Washington de Barros Monteiro: “Saliente-se, entretanto, que a presunção de veracidade só prevalece contra os próprios signatários, não contra terceiros, estranhos ao ato”. (Curso de Direito Civil”, 1º vol., 34ª Edição, p. 257 e 258).

É certo que o sistema protege o documento que se reveste de presunção de veracidade, permitindo redução do seu valor probatório somente diante de prova em contrário. Por outro lado, o documento que não se reveste de presunção de veracidade é passível de ser rejeitado como prova, independentemente de prévia invalidação quanto à sua autenticidade ou veracidade, desde que haja outros motivos.

Em síntese, como não há presunção de veracidade, perante o Fisco, do recibo e da declaração de pagamento, a este documento atribui-se ordinário valor probatório.

Assim, com base nos princípios da persuasão racional e do livre convencimento, e, considerando que, conforme dispositivos do CPC retrocitados, o ônus da prova do fato declarado compete ao contribuinte interessado na prova da sua veracidade, conclui-se que, desde que haja motivos relevantes, no caso o alto valor das despesas médicas consideradas como um todo para prestadores exceto o plano de saúde (R\$ 11.557,05), é legítima a exigência, pelo Fisco, de elementos complementares a este documento, com a finalidade de formar juízo de verossimilhança dos fatos declarados, não se exigindo, para tanto, a invalidação da autenticidade e veracidade do recibo e da declaração de pagamento.

Sabendo-se que as declarações, por si só, podem não ser suficientes para comprovar o fato que deu origem à despesa médica, a decisão quanto à necessidade de mais ou menos elementos de prova deve ser resolvida à luz do princípio da razoabilidade, ponderando-se a acessibilidade às provas.

Despesas médicas de valor expressivo, individualmente ou em conjunto, ensejam, necessariamente, maior comprovação da despesa incorrida. É sabido que, em regra, os tratamentos de saúde mais onerosos são mais complexos, sendo, por isso, precedidos por exames laboratoriais, radiológicos e outros. Além disso, é possível afirmar que, em regra, as dívidas de valores elevados são pagas em cheque ou cartão de crédito, por questões de segurança e de comodidade. Considerando esses fatores, que são de conhecimento geral, e, portanto, deduzidos a partir da ordinária experiência, presume-se que, nesses casos, em regra, é viável e possível a apresentação, pelo contribuinte, de elementos

complementares ao recibo de pagamento, tais como cheques, comprovantes de depósitos bancários, extratos bancários comprovando os saques, etc.

Este entendimento é abalizado pela jurisprudência do Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme ementas abaixo:

“DESPESAS MÉDICAS E ODONTOLÓGICAS. COMPROVAÇÃO INSUFICIENTE. Deve ser mantida a glosa de despesas médicas e odontológicas de valor relevante insuficientemente comprovadas por documentação hábil e idônea quanto ao efetivo pagamento e à efetiva prestação dos serviços por profissional habilitado.

DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - A validade da dedução de despesas médicas depende da comprovação do efetivo dispêndio do contribuinte. (1a Conselho de Contribuintes / 2a. Câmara / Acórdão unân. 102-49395 em 06/11/2008, rel. Eduardo Tadeu Farah).

IRPF - DEDUÇÃO COM DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo ou declaração unilateral, sem a efetiva comprovação da prestação dos serviços e do pagamento correlato. Essas condições devem ser comprovadas por outros meios de prova, tais como: radiografias, receitas médicas, exames laboratoriais, notas fiscais de aquisição de remédios e outras. Simples declarações unilaterais não têm o condão de suprir as provas mencionadas (Acórdão 102-46489 de 16/09/2004).

DEDUÇÃO - DESPESAS MÉDICAS - Recibos ou notas fiscais, mesmo que emitidos nos termos exigidos pela legislação, não comprovam, por si só, sem outros elementos de prova complementares, pagamentos realizados por serviços médicos ou odontológicos, quando há dúvidas sobre a efetividade da sua prestação. Nessa hipótese, justifica-se a exigência, por parte do Fisco, de elementos adicionais para a comprovação da efetividade da prestação dos serviços e/ou do pagamento. (Ac. 1º CC 104-23.311, de 2008).

IRPF - GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS - À luz do artigo 29 do Decreto 70.235 de 1972, na apreciação de provas a autoridade julgadora tem a prerrogativa de formar livremente sua convicção. Correta a glosa de valores deduzidos a título de despesas odontológicas, com cirurgia plástica e com psicóloga, cuja efetividade dos serviços e o pagamento não foram comprovados. (Ac. 102-48.510, de 2007).

IRPF - DESPESAS MÉDICAS - DEDUÇÃO - Inadmissível a dedução de despesas médicas, na declaração de ajuste anual, cujos comprovantes não correspondam a uma efetiva prestação de serviços profissionais, nem comprovado os desembolsos. Tais comprovantes são inaptos a darem suporte à dedução pleiteada. Legítima, portanto, a glosa dos valores correspondentes, por se respaldar em recibo imprestável para o fim a que se propõe (Ac. 1º CC 104-16647/1998).”

Todo o exposto leva a concluir que a declaração particular de pagamento, por si só, não tem eficácia probatória para fins de dedução do Imposto de Renda Pessoa

Física, quando, apesar de preencher os requisitos objetivos do art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda, a despesa médica tiver valor expressivo, e, além disso, o contribuinte, devidamente intimado, não tiver apresentado elementos subsidiários nem comprovado a impossibilidade de fazê-lo.

Exige-se nesses casos a comprovação da prestação dos serviços e, principalmente, a efetiva realização dos pagamentos correspondentes. Para a comprovação da efetividade dos pagamentos sugere-se: cópias de cheques fornecidas pela instituição bancária, comprovantes de depósitos na conta do prestador dos serviços, comprovantes de transferências eletrônicas de fundos, transferências interbancárias, comprovantes de transmissão de ordens de pagamentos, e, no caso de pagamentos efetuados em dinheiro, extratos bancários que demonstrem a realização de saques em datas e valores coincidentes ou aproximados aos pagamentos em questão, podendo também o interessado apresentar outros que julgar convenientes, desde que surtam os devidos efeitos legais.

Com efeito, inexistente obrigação legal de que o contribuinte efetue os pagamentos com cheque cruzado e nominal, mas deve ter em conta que, caso tenha intenção de beneficiar-se de dedução de despesa médica, a questão passa a envolver não apenas ele e o profissional de saúde, mas também o Fisco. Nesse sentido, deve acautelar-se, mantendo sob sua guarda os elementos de prova da efetividade do serviço e do pagamento, pois ao contribuinte incumbe o ônus da prova da regularidade da dedução pleiteada.

Desta forma, por considerar não estar comprovado o efetivo pagamento referente aos prestadores Patrícia Luise Scabell Evans, Márcio Vieira Martins, Casa de Saúde Santa Maria e Associação Brasileira de Odontologia, apesar de o Interessado ter sido intimado para este fim através do termo de fls. 78/79, deve ser mantida a glosa no valor de R\$ 11.557,05 (art. 73 do Regulamento do Imposto de Renda).

A autoridade lançadora apresentou como motivação subsidiária para a glosa relativa a pagamentos de alguns prestadores a falta de indicação do endereço do prestador no recibo, a falta de identificação do beneficiário dos serviços e o fato de pessoa jurídica ter emitido recibo ao invés de nota fiscal. Entretanto, estas motivações devem ser afastadas por entendimentos vinculantes expressos recentemente pela Administração Tributária através, respectivamente, dos seguintes atos: Solução de Consulta Interna Cosit n.º 7, de 18 de maio de 2015; Solução de Consulta Interna Cosit n.º 23, de 30 de agosto de 2013; Solução de Consulta Interna Cosit n.º 20, de 13 de agosto de 2013.

Das Despesas Médicas – Plano de Saúde

A autoridade lançadora apresentou a falta de discriminação por beneficiário das despesas com plano de saúde como motivação principal para glosar os pagamentos declarados ao prestador Instituto Nacional do Seguro Social.

Através do Termo de Intimação Fiscal de fls. 78/79, a autoridade fiscal intimou o Interessado a apresentar “comprovantes originais e cópias das despesas médicas com planos de saúde com valores discriminados por beneficiários (titular e dependente)”. Entretanto, o Interessado não logrou comprovar as despesas por beneficiário durante o procedimento fiscal.

Em sede de impugnação, apesar de esta ser a motivação única para a glosa desta despesa (fl. 66), o Interessado não aborda a questão da discriminação dos pagamentos por beneficiário em ponto algum de sua extensa impugnação. Para comprovar esta despesa médica glosada, se limitou a apresentar o comprovante de rendimentos de fl. 28, que não discrimina as despesas por beneficiário.

A leitura do art. 80, § 2º, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda revela que a dedução de despesas médicas restringe-se apenas aos pagamentos relativos ao tratamento do próprio e de seus dependentes. Deduz-se, assim, que o contribuinte deveria comprovar que o pagamento declarado realmente se refere a uma despesa própria com o plano de saúde.

O Comprovante de Rendimentos de fl. 28 não discrimina por beneficiário o valor pago a título de despesas médico-odonto-hospitalares, não sendo possível confirmar se o montante total de R\$ 3.703,92 é exclusivamente relativo ao Interessado ou se inclui terceiros não dependentes para o Imposto de Renda.

A Notificação de Lançamento expressamente aponta a falta de discriminação do valor pago por beneficiário como motivação para a glosa efetuada (fl. 66). O Interessado, apesar de tomar ciência deste fato, se omitiu em apresentar um documento do plano de saúde conforme determinado pela fiscalização (art. 73 do Regulamento do Imposto de Renda).

Desta forma, deve ser mantida a glosa do valor de R\$ 3.703,92 a título de dedução indevida de despesas médicas, por falta de discriminação dos pagamentos pelos beneficiários (art. 80, § 1º, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda).

Do Excesso de Exação

De forma genérica, o Interessado defende que comete excesso de exação o agente do Fisco que exige tributo que deveria saber indevido.

Deve ser ressaltado que a autoridade lançadora motivou de forma clara e satisfatória todas as infrações apuradas, com a devida indicação da fundamentação legal, não se aplicando, assim, o conceito de excesso de exação defendido pelo Interessado.

Do Pedido de Diligências

De forma genérica, o Interessado requer em sua impugnação a realização de diligência necessária à plena elucidação das questões suscitadas, sem especificar exatamente que pontos pretende esclarecer e de que forma.

Por considerar prescindível a diligência solicitada na impugnação, uma vez que o ônus de provar deduções da base de cálculo é do contribuinte, indefiro o pedido de diligência (art. 18 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972).

Conclusão

O Imposto de Renda suplementar, após o julgamento, fica calculado da seguinte forma:

(...)

Diante do acima exposto, voto no sentido de julgar PROCEDENTE EM PARTE a impugnação, mantendo em parte o crédito tributário lançado conforme tabela acima, acrescido de multa de ofício e juros de mora calculados de acordo com a legislação vigente.

Cientificado da decisão de primeira instância em 20/10/2017, o sujeito passivo interpôs, em 09/11/2017, Recurso Voluntário, fl. 99, por meio do qual essencialmente repisa seus argumentos de defesa já anteriormente trazidos em sede de impugnação. Alega ocorrência da prescrição/decadência.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Honório Albuquerque de Brito, Relator

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto dele conheço.

REGIMENTO INTERNO DO CARF – APLICAÇÃO do art. 114, § 12, inciso I

Da análise do recurso voluntário impetrado, tem-se que por meio do mesmo o contribuinte não apresenta novas razões de defesa, tanto quanto às preliminares suscitadas como quanto ao mérito, além das já trazidas em sede de impugnação na primeira instância julgadora administrativa.

Os argumentos nesse sentido que sobem a este CARF em sede de recurso voluntário já foram objeto de minuciosa apreciação pela turma julgadora da DRJ, cujas análises e conclusões estão discorridas com clareza no voto posto no Acórdão recorrido, conforme transcrito acima na parte “Relatório” do presente acórdão.

Do Regimento Interno do CARF, art. 114 :

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e
(...)

Desta forma, confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos e acréscimo como segue.

Prescrição intercorrente do processo administrativo

Em seu recurso, o contribuinte alega a ocorrência de prescrição intercorrente do processo administrativo, uma vez que se encontra em andamento o contencioso administrativo a partir da impugnação.

Ocorre que, conforme sumulado pelo CARF (Súmula nº 11), não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Dedução de 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.

Dedução de pagamento de pensão alimentícia judicial

O Regulamento do Imposto de Renda — RIR199, relativamente as pessoas que podem ser consideradas dependentes para fins do imposto de renda, dispõe:

Art.77. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, poderá ser deduzida do rendimento tributável a quantia equivalente a noventa reais por dependente (Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso III).

§1º Poderão ser considerados como dependentes, observado o disposto nos arts. 4º, §3º, e 5º, parágrafo único (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35):

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 vinte e um anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

IV-o menor pobre, até vinte e um 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 vinte e um 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.

§2º Os dependentes a que referem os incisos III e V do parágrafo anterior poderão ser assim considerados quando maiores até vinte e quatro anos de idade, se ainda estiverem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, §1º).

§3º Os dependentes comuns poderão, opcionalmente, ser considerados por qualquer um dos cônjuges (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, §2º).

§4º 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 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, §3º).

§5º 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 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, §4º).

Quanto aos filhos com maioridade civil à época dos fatos, de acordo com a legislação que rege a dependência para fins tributários, só seria possível a dedução de valores pagos a título de pensão alimentícia, observadas as demais condições legais, no caso de comprovação de que cursavam estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau, até 24 anos de idade, ou se incapacitadas física ou mentalmente para o trabalho, em qualquer idade, condições essas que não foram nem alegadas e nem comprovadas. Para esses casos, argumenta o contribuinte que a falta de decisão judicial exonerando o pagamento torna a dedução da pensão perfeitamente legal.

Ora, especificamente quanto à idade dos filhos beneficiários, aqui não se questiona a obrigatoriedade ou a legalidade do pagamento da pensão, e sim a possibilidade de sua dedução da base de cálculo do imposto de renda. A exigência de decisão judicial para o cancelamento da pensão, que é fato, não tem o condão de permitir a dedução dos pagamentos na declaração do IR, condições essas que são estabelecidas na legislação que rege a matéria, já acima transcrita. Em outros termos, em tese, o pagamento da pensão pode ser legal e até mesmo obrigatório, mas não necessariamente dedutível para fins tributários.

Entendo então que devem ser mantidas as glosas impostas pelo Fisco sobre as deduções a título de pensão alimentícia.

Multa de Ofício de 75%

Cabe esclarecer que, com relação à multa de ofício aplicada pelo Fisco, considerada abusiva pelo recorrente, o art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece literalmente o percentual de 75% de multa no caso de lançamento de ofício, de observância compulsória pela autoridade lançadora, em sua atividade vinculada. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142 do CTN, parágrafo único). A autoridade fiscal não só está autorizada como obrigada a proceder ao lançamento de ofício da multa prevista na legislação que rege a matéria.

Assim, não é possível a esta turma julgadora afastar ou mesmo reduzir a multa aplicada.

Jurisprudência

No que se refere à jurisprudência citada, por falta de lei que lhe atribua eficácia normativa, não constitui norma geral de direito tributário decisão judicial ou administrativa que produz efeito apenas em relação às partes que integram o processo (art. 100 do CTN – Parecer Normativo CST nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013).

CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, voto por CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, conforme acima descrito.

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito