



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10183.002183/2004-92  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2003-000.452 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 18 de dezembro de 2019  
**Recorrente** ANADIR MARCELINA NUNES BUENO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2000

**IRPF. DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS. RECIBO. AUSÊNCIA DO ENDEREÇO DO PROFISSIONAL PRESTADOR DOS SERVIÇOS.**

A dedução das despesas 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 dentária são condicionadas a que os pagamentos sejam devidamente comprovados, com documentação hábil e idônea que atenda aos requisitos legais (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

A falta da indicação da data e do endereço nos recibos, bem como a não comprovação dos dispêndios realizados, autoriza à autoridade fiscal glosar as despesas declaradas, pois todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (arts. 73, caput e §1º, e 80, § 1º, III, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99)).

Mantém-se a glosa da despesa médica que se mostrar sem a verossimilhança necessária ou por não atender à legislação de regência.

**IRPF. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DEPENDENTES. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO OU PREVISÃO LEGAL.**

A dedução, na apuração da base de cálculo do imposto de renda, a título de dependentes, é permitida, desde que comprovados os requisitos previstos na legislação tributária (art. 77, § 1º, III a V e § 2º do RIR/99). Necessidade de comprovação da dependência econômica do dependente para com o Contribuinte.

Mantém-se a glosa das despesas havidas por ausência de previsão legal ou por não atender à legislação de regência.

**IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO. COMPROVAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.**

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, até o limite anual

individual estabelecido para o ano-calendário (Lei nº 9.250/95, art. 8º, inciso II, alínea "b"), desde que comprovadas por documentação hábil e idônea.

Mantém-se a glosa das despesas havidas por ausência de previsão legal para a motivar a respectiva dedução.

PAF. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e as judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão aquele objeto da decisão, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente), Gabriel Tinoco Palatinic e Wilderson Botto. Ausente o conselheiro Raimundo Cássio Gonçalves Lima.

## Relatório

### Autuação e Impugnação

Trata o presente processo, de exigência de IRPF referente ao ano-calendário de 2000, exercício de 2001, no valor de R\$ 18.471,61, já acrescido de juros de mora e multa de ofício, em razão da dedução indevida de dependente, no valor de R\$ 2.160,00, da dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 23.480,00, e da dedução indevida de despesa com instrução, no valor de R\$ 3.400,00, conforme se depreende do auto de infração constante dos autos, importando na apuração do imposto no valor R\$ 7.986,00 (fls. 6/15).

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 04-12.234, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande - DRJ/CGE (fls. 41/45):

Foi lavrado contra a contribuinte acima identificada, auto de infração relativo ao Imposto de renda pessoa física do exercício de 2001, ano base de 2000, **num total de R\$ 18.471,61** (dezoito mil, quatrocentos e setenta e um reais e sessenta e um centavos), conforme enquadramento legal e descrição dos fatos de fls. 02 a 10.

O contribuinte intimado inicialmente, conforme termo de início de fiscalização de fls. 13, tomou ciência em 03.03.2004, **para que efetuasse as comprovações das despesas médicas, de instrução e dependentes**, utilizadas em sua declaração de imposto de renda do exercício de 2001, ano calendário 2000. Em 01.04.2004 foi lavrado novo termo de intimação para que a contribuinte se apresentasse para trazer elementos para comprovação de despesas médicas, tendo tomado ciência em 13.04.2004, fls. 14.

Em 26.04.2004 foram tomadas declarações da contribuinte, que confirma o pagamento efetuado à Casa de Saúde Santa Tereza - L.M. Serviços Médicos Ltda.

O auto de infração foi lavrado em 04.06.2004, com ciência da contribuinte em 15.06.2004, fls. 24, tendo sido glosadas **as despesas com dois dependentes, despesas com instrução relativas a esses dois dependentes e despesas médicas** relativa ao pagamento à casa de Saúde Santa Tereza - L. M. Serviços Médicos Ltda.

A contribuinte em 15.07.2004 apresenta tempestivamente sua impugnação, alegando em síntese o seguinte:

- a) Que sempre declarou o total de seus rendimentos, sempre cumprindo seus deveres de cidadão, tendo sido surpreendida com um auto de infração que representa 40% de seus rendimentos anuais, acarretando uma total discrepância no seio de sua família, que se veria sem ter o que comer já que a impugnante e a única que possui renda;
- b) Que o Auditor ao elaborar o termo de encerramento afirmara que efetuou o trabalho por amostragem e por esse motivo entendeu que o auto de infração fora lavrado sem o cumprimento da lei e sim por amostragem;
- c) Que não teria descumprido as normas legais citadas pelo Auditor em seu relatório, pois, todos os requisitos descritos nas normas citadas estão presentes na nota fiscal 099, além de que informou ainda o nome do médico com quem tratou a enfermidade;
- d) Que, em restando dúvidas ao Auditor, poderia diligenciar junto à prestadora do serviço, analisando os livros, já que a contribuinte não tem esse poder, invocando ainda o artigo 112 do CTN;
- e) Quanto às despesas com dois dependentes e despesas com instrução desses mesmos dependentes, glosadas, informa que **os mesmos moram com ela, que é quem arca com as despesas**, invocando o novo Código Civil, em que a responsabilidade de alimentos é recíproca entre pais e filhos, concluindo que se deve adequar os fatos de hoje com o direito, pois o que acontecia antes não acontece mais, pedindo a extinção do crédito tributário.

### Acórdão de Primeira Instância

Ao apreciar o feito, a DRJ/CGE, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo-se incólume o crédito tributário lançado.

### Recurso Voluntário

Cientificada da decisão, em 02/08/2007 (quinta-feira) (fls. 51), a contribuinte, em 03/09/2007 (segunda-feira), interpôs recurso voluntário (fls. 54/59), trazendo os argumentos a seguir brevemente sintetizados:

Com a simples verificação da nota fiscal apresentada pela contribuinte, constatamos todos os requisitos os quais este documento deve apresentar para efeito de dedução da base de cálculo do valor do imposto a ser recolhido aos cofres públicos, vez que esta nota fiscal apresenta a razão social do emitente, o endereço da sua sede social, o número da sua inscrição no CNPJ, bem como número de série de emissão, e ainda o nome da contribuinte que realizou os serviços e o número de sua inscrição no CPF, tudo de acordo com o que pede o artigo 8º, §2º da lei 9.250/95.

Desta feita, não descumpriu nenhuma legislação vigente, tendo em vista que apresentou o documento fiscal necessário para pleitear tal dedução **contendo todos os requisitos legais** e além do mais a mesma tem seu imposto recolhido anualmente na fonte pagadora pois esta é a única renda que possui oriunda dos proventos que recebe como funcionária pública com o qual sustenta toda a sua família.

Além do mais a legislação diz que, ao fisco no caso de dúvida quanto aos documentos apresentados pode ele diligenciar até o local para apurar se as informações são verdadeiras, o que não foi feito pelos auditores talvez devido pela grande demanda de serviços, que são responsáveis, porém a contribuinte não pode ser penalizada pela omissão dos auditores fiscais.

Cita jurisprudência do TRF1.

É notório o reconhecimento que nesses casos em que restam dúvidas sobre a capitulação do fato tributário os tribunais já vêm decidindo em favor do contribuinte hipossuficiente, aplicando assim, o, artigo 112 do CTN, completamente plausível a sua utilização no caso em tela.

No que diz respeito a dedução de despesas com os **dependentes Elisana Cecilia Nunes Bueno e o neto da contribuinte Mateus Bueno de Souza** em que pese ser esta maior no ano-calendário da apuração impugnada, **porém ela e a sua prole viviam às expensas da contribuinte que até hoje arca com todas as despesas** pois se assim não fosse, ambos teriam o mínimo necessário à sua subsistência, ou seja viveriam à mingua.

E por derradeiro conclama o princípio da razoabilidade dos atos administrativos, posto que a dedução das despesas médicas esteja comprovada através da nota fiscal do emitente prestador do serviço, os dependentes da contribuinte estão sendo aceitos nas declarações subsequentes, e a contribuinte nunca sofreu nenhuma autuação por parte deste órgão arrecadador.

Requer, ao final, o cancelamento do lançamento fiscal.

Processo distribuído para julgamento em Turma Extraordinária, tendo sido observadas as disposições do art. 23-B, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/15, e suas alterações.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Wilderson Botto - Relator.

### Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise

### Preliminares

Não foram alegadas questões preliminares no presente recurso.

### Mérito

**Da glosa mantida sobre as despesas médicas, com dependentes e de instrução declaradas:**

Insurge-se, a Recorrente, contra a decisão proferida pela DRJ/BSB, que manteve a glosa parcial das despesas médicas e de instrução, no valor de R\$ 27.262,55 e de R\$ 1.998,00, respectivamente, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise dos

documentos constantes dos autos, ancorados nas razões suscitadas na peça recursal, no sentido do acatamento integral das aludidas despesas declaradas na DAA/2005.

A fiscalização, por seu turno, não acatou dos recibos apresentados diante dos vícios apurados – dentre os quais, falta do CPF, do endereço profissional do prestador dos serviços e identificação dos beneficiários dos serviços, aliado a falta de previsão legal para glosa de despesas com curso pré-vestibular – qualificando-os como não hábeis a comprovar as despesas declaradas por não transmitirem a verossimilhança necessária à convicção do julgador.

Pois bem. Em que pese as razões recursais, entendo que não há como prosperar a insurgência da Recorrente.

Da análise dos autos pode-se constatar que a autoridade fiscal requereu as justificativas sobre as despesas declaradas, não tendo sido comprovado ou demonstrado pela Recorrente o cumprimento dos requisitos legais a motivar as respectivas deduções, consubstanciado nos arts. 73, caput e § 1º, 77, § 1º, III a V e § 2º, e 80, § 1º, III, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99). Vale salientar, que o art. 73, por si só, autoriza expressamente ao Fisco, para formar sua convicção, solicitar documentos subsidiários aos recibos, para efeito de confirmá-los, no que tange a efetiva realização dos serviços e ocorrência dos pagamentos, especialmente nos casos em que as despesas sejam consideradas elevadas.

Não se pode olvidar que na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam ilidir a imputação da irregularidade suscitada. Conclui-se, portanto, que a comprovação da efetiva realização e pagamento das despesas deduzidas, e a relação de dependência, quando exigidos e não apresentados, além de vulnerar os arts. 77, § 1º, III a V, e 80, § 1º, III do RIR/99, autoriza a glosa das deduções pleiteadas e a tributação dos valores correspondentes.

A própria lei estabelece a quem cabe provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-lei nº 5.844/43, por seu turno, reza que o sujeito passivo pode ser intimado a promover a devida justificação ou comprovação, imputando-lhe o ônus probatório. Mesmo que a norma possa parecer, ao menos em tese, discricionária, deixando ao sabor do Fisco a iniciativa, e este assim procede quando está albergado em indícios razoáveis de ocorrência de irregularidades nas deduções, **mesmo porque o ônus probatório implica trazer elementos que afastem eventuais dúvidas sobre o fato imputado.**

Assim, considerando que a Recorrente, nesta fase recursal, não trouxe novas alegações hábeis e contundentes a modificar o julgado – cujos recibos novamente trazidos foram juntados em sede de impugnação (fls. 52/53, 59/60, 62) – me convenço do acerto da decisão recorrida, pelo que **adoto como razão de decidir** os fundamentos lançados no voto condutor (fls. 44/45), mediante transcrição dos excertos abaixo, à luz do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF:

Não cabe razão à contribuinte, conforme se demonstra abaixo, na mesma ordem dos argumentos da impugnante:

c) Os requisitos descumpridos em relação à nota fiscal mencionada foram pelo fato da simples nota fiscal **não corresponder a um efetivo pagamento**, pois na própria nota fiscal consta que a mesma não vale como recibo, **não consta o nome do paciente**, já que neste último caso inclusive, **verifica-se que a contribuinte declara dependentes que não podem ser utilizados como tal**. O enquadramento legal consta de fls. 06, ou seja, § 3º do artigo 11 do Decreto Lei 5844/43, alínea "a" do artigo 8º da lei 9250/95, parágrafos 2º e 3º do artigo 8º da lei 9250/95, artigo 35 dessa mesma lei e artigos 73 e 80 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000/99;

d) Desnecessária a diligência que o contribuinte entende que o fiscal deveria ter feito, mencionada por ele, pois, a ele cabe a comprovação ou justificação dos pagamentos, a juízo da autoridade lançadora, conforme estabelecido no artigo 73 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000/99, cuja base legal é o § 3º do artigo 11 da Lei 5.844/43, e até porque o documento por si só não poderia ser aceito, conforme item anterior;

e) O fato de o novo Código Civil trazer a responsabilidade recíproca de alimentos entre pais e filhos, **não autoriza que estes sejam considerados dependentes do contribuinte para efeito do imposto de renda**, que em sua legislação especial determina quais são aqueles que podem ser assim considerados para efeito de dedução da base de cálculo do imposto. **Não sendo essas condições atendidas, não pode o contribuinte utilizá-los nem como dependentes, nem as despesas com instrução e despesas médicas realizadas com essas pessoas para efeitos tributários.** O enquadramento legal relativo à essas glosas estão especificadas em fls. 05, 07 e 08, quais sejam § 3º do artigo 11 do Decreto-Lei 5844/43, alíneas e "c" do inciso II do artigo 8º da Lei 9250/95, artigo 35 da lei 9250/95, artigos 73, 80, inciso II do artigo 83, e artigo 81 do Regulamento do imposto de renda aprovado pelo decreto 3.000/99.

**e.1) No caso específico da contribuinte, a filha maior de 24 anos, Cecília Nunes Bueno não pode ser considerada dependente, bem como o neto Matheus Bueno de Souza somente poderia ser dependente caso a contribuinte tivesse sua guarda judicial.**

Quanto a despesa médica declarada, à mingua de comprovação, não há como acolher a aludida despesa, no valor de R\$ 23.480,00, materializada pela nota fiscal emitida pela Casa de Saúde Santa Tereza (fls. 22). Ademais, e como bem frisado pela decisão recorrida "*na própria nota fiscal consta que a mesma não vale como recibo*", o que por si só, a torna inábil e imprestável para atestar a realização dos serviços e demonstrar os pagamentos realizados ao Dr. Nelson de Souza Rangel, conforme, aliás, consignado pela própria Recorrente no Termo de Declarações constante dos autos (fls. 23/24).

Em relação a dedução com dependentes e instrução, para fins de dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física e ancorado na legislação de regência, considera-se dependente a **filha de qualquer idade quando incapacitada física ou mentalmente para o trabalho**, e o **neto de que detenha a guarda judicial**, requisitos legais estes não efetivamente comprovados por documentação hábil e idônea, não havendo, pois, como restabelecer a dedução pleiteada.

Desta forma, uma vez desatendidos os requisitos para dedutibilidade das despesas declaradas, correta é manutenção da atuação, tudo em sintonia com a legislação de regência, razão pela qual mantenho os valores glosados de R\$ 27.262,55 e de R\$ 1.998,00, por falta de cumprimento de requisitos mínimos contidos nos arts. 77, § 1º, III a V, e 80, § 1º, III, do RIR/99 e justificação consistente, nos termos do art. 73, caput e § 1º, do mesmo regulamento, que importaram no imposto suplementar ajustado no valor de R\$ 10.999,59, mais acréscimos legais.

Quanto ao entendimento jurisprudencial trazido para justificar as pretensões recursais, o mesmo, nesta seara, é improfícuo, pois, as decisões, mesmo que colegiadas, sem um normativo legal a lhes atribuir eficácia, não traduzem em normas complementares do Direito Tributário, e vinculam apenas as partes envolvidas nos litígios por elas resolvidos.

Cabe salientar, outrossim, que o lançamento fiscal rege-se por expressa determinação legal, sendo, portanto, a atividade fiscal vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional, na exata dicção do art. 142, caput e parágrafo único, do CTN. O que é determinante para a efetivação do lançamento é a ocorrência do fato gerador, competindo à fiscalização constituir o crédito tributário e calcular a exigência de acordo com a lei vigente à

época dos fatos, não tendo repercussão alguma nos trabalhos fiscais a situação econômica/financeira do sujeito passivo.

Por fim, no que tange a apresentação de outros documentos porventura necessários ou mesmo a prestação de esclarecimentos, entendo que o processo já se encontra suficientemente instruído e é contundente a demonstrar a sujeição passiva. Ademais é pertinente ressaltar que no processo fiscal a produção probatória somente se justifica se necessária à formação de convicção do julgador (art. 18 do Decreto nº 70.235/72), o que torna-se despiciendo no presente feito.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao presente recurso, nos termos do voto em epígrafe, para manter a glosa sobre as despesas médicas, de instrução e dependentes, no valor total de R\$ 29.040,00, declaradas na base de cálculo do imposto de renda no ano-calendário 2000, exercício 2001.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Wilderson Botto