



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10675.721866/2011-30
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-006.791 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 22 de março de 2024
Recorrente CARLOS ROBERTO GUIMARÃES MOREIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2009

DEDUÇÕES. DEPENDENTE. ALIMENTANDO.

O responsável pelo pagamento da pensão alimentícia não pode efetuar a dedução do alimentando como dependente.

DEDUÇÃO. INSTRUÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Somente podem restabelecidas as deduções comprovadas documentalmente.

DEDUÇÃO. INSTRUÇÃO. ALIMENTANDO.

As despesas de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, podem ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo do imposto de renda na declaração, quando comprovadas e observado o limite anual.

DEDUÇÕES. MÉDICAS. ALIMENTANDO.

As despesas médicas dos alimentandos poderão ser deduzidas pelo alimentante, na determinação da base de cálculo da declaração de rendimentos, somente quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente.

DEDUÇÕES. MÉDICAS. DESEMBOLSO.

A dedução das despesas médicas é condicionada a que os pagamentos sejam devidamente comprovados com documentação hábil e idônea, assim como sejam efetuados pelo contribuinte para o seu próprio tratamento ou o de seus dependentes. A não comprovação, por meio de documentação hábil, do efetivo desembolso dos valores que se pretende deduzir obsta a dedução.

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

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alfredo Jorge Madeira Rosa (suplente convocado(a)), Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, Thiago Alvares Feital (suplente convocado(a)), Honório Albuquerque de Brito (Presidente). Ausente o conselheiro Wilsom de Moraes Filho.

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:

Este processo trata da impugnação em face da Notificação de Lançamento - Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 12/19), resultante da revisão da Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física – DIRPF – do exercício de 2009 (ano 2008)(fls. 125/136).

A notificação tratou das deduções indevidas de dependentes (R\$ 1.655,88 – fl. 14); de instrução (R\$ 5.184,58 – fl. 15); e de despesas médicas (R\$ 31.236,70 – fls. 16/17).

Como resultado, foi apurado o saldo de imposto suplementar de R\$ 10.471,22, mais acréscimos.

Sua ciência ocorreu em 16/05/11 (fl. 121), e a impugnação foi apresentada em 15/06/11 (fls. 3/11), acompanhada dos documentos às fls. 12/118.

O Contribuinte alega que, por força de decisão judicial transitada em julgado, o Contribuinte é o responsável legal por todas as despesas com moradia, instrução e alimentos de seus filhos Carlos Roberto Mattar Moreira e Ana Carolina Mattar Moreira, arcando também com as despesas de saúde, inclusive convênio médico de ambos. Assim, o fato de sua ex-esposa ter declarado seu filho como dependente não pode se sobrepor à coisa julgada, não sendo uma corrida do tipo “*quem declara primeiro tem o direito sobre o dependente*”, havendo a necessidade de comprovação da dependência, que o Contribuinte alega fazer ao anexar, por amostragem, comprovantes de depósitos na conta bancária de seu filho, que totalizou o valor superior a R\$ 16.000,00. Requer prazo para juntada de todos os comprovantes, se necessário. Junta, também, comprovante da Unimed em nome do filho. Considera indevidas as glosas referentes a seu filho Carlos.

Quanto à instrução, anexa comprovante de um único mês da mensalidade da faculdade de medicina, que supera em muito o limite legal de dedução.

Quanto às despesas com a Unimed, esclarece que, por erro de declaração, informou dois pagamentos à essa empresa como sendo de sua filha Ana, nos valores de R\$ 1.796,67 e R\$ 1.736,70. Ocorre que o segundo pagamento, o qual foi glosado, refere-se a seu filho Carlos, conforme comprovante que anexa.

Quanto às despesas médicas glosadas pela não comprovação de sua efetividade mediante cópias de cheques, recibos de depósitos, ordens bancárias, etc., alega que a legislação civil e tributária dá valor probatório aos recibos de pagamentos de autônomos, bem como às notas fiscais. Assim, à exceção dos recibos emitidos pela profissional Elisângela, que supostamente não atenderiam os requisitos do inc. III do art. 80 do RIR/99, todos os demais recibos foram glosados ao arbítrio do Autuante, sem qualquer indício contrário. Não há qualquer indício de excesso de gastos médicos que indique a aplicação do art. 73 do RIR/99, uma vez que não totalizam nem 10% das receitas auferidas. Além disso, foram apresentadas declarações dos profissionais confirmando a prestação dos citados serviços, bem como exames a comprovar a

efetividade dos serviços. Reproduz jurisprudência. Elenca os comprovantes apresentados referentes a cada profissional.

O dossiê contendo os documentos apresentados à Fiscalização consta às fls. 124/221.

A decisão de piso foi parcialmente favorável à pretensão impugnatória, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009

DEDUÇÕES. DEPENDENTE. ALIMENTANDO.

O responsável pelo pagamento da pensão alimentícia não pode efetuar a dedução do alimentando como dependente.

DEDUÇÃO. INSTRUÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Somente podem restabelecidas as deduções comprovadas documentalmente.

DEDUÇÃO. INSTRUÇÃO. ALIMENTANDO.

As despesas de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, podem ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo do imposto de renda na declaração, quando comprovadas e observado o limite anual.

DEDUÇÕES. MÉDICAS. ALIMENTANDO.

As despesas médicas dos alimentandos poderão ser deduzidas pelo alimentante, na determinação da base de cálculo da declaração de rendimentos, somente quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente.

DEDUÇÕES. MÉDICAS. DESEMBOLSO.

A dedução das despesas médicas é condicionada a que os pagamentos sejam devidamente comprovados com documentação hábil e idônea, assim como sejam efetuados pelo contribuinte para o seu próprio tratamento ou o de seus dependentes. A não comprovação, por meio de documentação hábil, do efetivo desembolso dos valores que se pretende deduzir obsta a dedução.

Cientificado da decisão de primeira instância em 20/10/2014, o sujeito passivo interpôs, em 19/11/2014, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) a relação de dependência está comprovada nos autos;
- b) os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e efetivo pagamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto - Relator(a)

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

O litígio recai sobre a glosa de despesa com dependente e instrução de alimentando (filho Carlos), assim como a glosa de despesas médicas de dependentes em que os recibos não atendem ao disciplinamento normativo para a dedutibilidade e não há prova do efetivo pagamento. Por outro lado, em relação à glosa com despesas de instrução do recorrente, este poderia ter instruído o processo com provas de sua existência, mas não o fez, inclusive, nessa fase recursal.

Em relação ao alimentando Carlos, entendo que a decisão de piso foi correta ao aplicar, in casu, o inciso III do § 4º do art. 38 da IN SRF nº 15/01, motivando as glosas com dependente e despesas com instrução e médica.

Quanto à dedutibilidade de despesas médicas, da mesma forma, o recorrente não se desincumbiu de seu ônus probatório e poderia ter instruído, inclusive nessa fase recursal, com elementos probatórios para suprir as deficiências apontadas no lançamento fiscal e decisão de piso, especialmente, mas não se limitando a, juntada de declaração da profissional médica com a indicação de quem é o pagador das despesas médicas e comprovação do efetivo pagamento das despesas em tela.

Tendo em vista que o recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 114, § 12, inciso I do novo Regimento Interno do CARF (RICARF) , aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

Acerca dos **dependentes**, reproduzimos o art. 38 da IN SRF no 15/01:

Art. 38. *Podem ser considerados dependentes:*

(...)

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

(..)

§ 1º As pessoas elencadas nos incisos III e V podem ser consideradas dependentes quando maiores até 24 anos de idade, se estiverem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau.

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

§ 3º No caso de filhos de pais separados, o contribuinte pode considerar, como dependentes, os que ficarem sob sua guarda em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente.

§ 4º O responsável pelo pagamento da pensão de que trata o parágrafo anterior não pode efetuar a dedução do valor correspondente a dependente, exceto na hipótese de mudança na relação de dependência no decorrer do ano-calendário.

§ 5º É vedada a dedução concomitante de um mesmo dependente na determinação da base de cálculo de mais de um contribuinte, exceto nos casos de alteração na relação de dependência no ano-calendário.

(grifo nosso)

A glosa recaiu sobre o dependente Carlos Roberto Mattar Moreira (fl. 14), uma vez que ele já constou como dependente na declaração de sua mãe Kleinia Napoleão Mattar.

Por meio das cópias de partes da ação de separação consensual (fls. 21/33), cuja petição inicial é datada de 01/04/05, verifica-se que o acordo ficou silente quanto à guarda dos filhos Carlos e Ana, fazendo-nos supor que a guarda restou compartilhada a ambos os

pais. Por sua vez, o acordo determinou ao Contribuinte o pagamento de grande parte das despesas de seus filhos, ao determinar que cabia a ele “a responsabilidade de promover a manutenção dos filhos do casal no que se refere à moradia, escola particular e despesas inerentes a esta, objetos escolares, alimentação, até a conclusão do ensino superior de ambos”(fl. 29), e ainda das “despesas concernentes a vestuário, calçados, remédios, despesas pessoais”(fl. 30).

Assim, apesar de entender que ambos os pais poderiam declarar ambos os filhos (universitários até 24 anos) como dependentes, desde que não concomitantemente, entendo que seu glosado filho Carlos não pode aqui ser restabelecido como dependente, uma vez que, a teor do §4º acima, o alimentante não pode considerar como seu dependente o alimentando, devendo assim ser mantida a glosa.

Quanto à **instrução**, a glosa de R\$ 5.184,58 recaiu sobre as despesas de seu filho Carlos, glosado como dependente; e aquelas referentes à Soc. Educacional Uberabense, por falta de comprovação (fl. 15), nos valores de R\$ 2.592,29 cada, correspondente ao limite anual individual. Por meio de sua DIRPF, conclui-se que a despesa vinculada à Soc. Educacional Uberabense se refere ao próprio Contribuinte (fl. 129), e a despesa de seu filho também se refere à mesma instituição (fl. 128).

Em relação à despesa com seu filho, foi apresentado o comprovante à fl. 69, que comprova o pagamento de despesas em valor superior ao glosado. Além disso, como descrito acima, a ação judicial determinou que o Contribuinte pagasse suas despesas escolares (fl. 29), motivo por que a dedução deve ser restabelecida no valor de R\$ 2.592,29.

No entanto, não foi apresentado qualquer comprovante da despesa própria do Contribuinte, motivo por que a glosa correspondente de R\$ 2.592,29 deve restar mantida.

Acerca das **despesas médicas**, reproduzimos o art. 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 (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;

(...)

§ 5º *As despesas médicas dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo da declaração de rendimentos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º). (...)(grifo nosso)*

Por sua vez, o art. 73 do RIR/99 estabelece que:

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).*

§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).

Portanto, todos os Contribuintes estão obrigados a comprovar, de forma inequívoca e mediante documentação hábil e idônea, a realização de todas as deduções informadas na DIRPF, conforme estatui a legislação pertinente citada, independente da constatação ou não do excesso de despesas. Quanto a seu §1º, este vem apenas determinar que, no caso de deduções exageradas ou incabíveis, estas poderiam ser glosadas sem a audiência do contribuinte, o que não se verificou no presente caso, haja vista o encaminhamento prévio de duas intimações (fls. 141, 191).

A glosa em tela recaiu sobre as seguintes despesas (fls. 16/17):

Seq.	CPF/CNPJ	Nome / Nome Empresarial	Cod.	Declarado	Reembolsado	Alterado
01	41.971.986/0001-96	UNIMED ITUIUTABA COOPERATIVA DE	026	1.736,70	0,00	0,00
02	781.697.596-34	SIBELY RAMOS CARVALHO	010	2.025,00	0,00	0,00
03	086.695.988-00	MARCIA CRISTINA LOPES	010	5.500,00	0,00	0,00
04	108.251.346-68	IRIOYD ALVES CAETANO	010	5.000,00	0,00	0,00
05	93.782.805-00	ELISANGELA RIBEIRO DA SILVA	010	4.000,00	0,00	0,00
06	039.590.466-85	EMILIANA CAROLINA MORAES PARREI	010	5.000,00	0,00	0,00
07	042.327.238-50	KARINE COSTA ALVES	010	2.000,00	0,00	0,00
08	042.327.238-50	KARINE COSTA ALVES	010	3.000,00	0,00	0,00
09	033.363.546-92	KRISTIANE RAMOS CARVALHO BARTOC	010	1.425,00	0,00	0,00
10	033.363.546-92	KRISTIANE RAMOS CARVALHO BARTOC	010	1.550,00	0,00	0,00

Por meio da DIRPF, verifica-se que a despesa com a Unimed no valor de R\$ 1.736,70 se refere a seu filho Carlos (fl. 129), não se constatando, assim, o erro de declaração alegado pelo Contribuinte, no sentido do vínculo dessa despesa à sua filha Ana.

Referida despesa com o plano de saúde de seu filho seria comprovada por meio do documento à fl. 55. Ocorre que, tendo em vista que seu filho foi excluído como seu dependente, a glosa foi realizada (fl. 17), em obediência ao inc. II do §1º do art. 80 acima.

Note-se, neste ponto, que o §5º do art. 80 acima permite que as despesas médicas pagas pelo alimentante ao alimentando sejam consideradas dedutíveis pelo primeiro, desde que em cumprimento de determinação judicial. Ocorre que o acordo homologado previu o pagamento de diversas despesas, mas não previu que o pai devesse arcar também com despesas dessa natureza, incluindo apenas as despesas com remédios (fl. 30). Pertinente, aqui reproduzir os trechos do acordo acerca das obrigações do pai (fls. 29/30):

Ao SEPARANDO caberá a responsabilidade de promover a manutenção dos filhos do casal no que se refere à moradia, escolar particular e despesas inerentes a esta, objetos escolares, alimentação, até a conclusão do ensino superior de ambos.

No que se refere as despesas concernentes a vestuário, calçados, remédios, despesas pessoais, ficará estas a cargo do SEPARANDO, contribuindo a SEPARANDA na medida que suas condições lhe permitir.

Nesse sentido, foram também glosadas as despesas com as profissionais Emiliana (R\$ 5.000,00), Karine (R\$ 2.000,00) e Kristiane (R\$ 1.425,00), todas declaradas como referentes a seu filho Carlos (fl. 129). Os comprovantes correspondentes constam às fls. fls. 84, 87/90, 103 (Emiliana), 91/92 (Karine) e 99/101 (Kristiane).

Neste julgamento, concluiu-se pela manutenção da glosa de seu filho como dependente, motivo por que todas as suas despesas médicas não podem ser aqui consideradas dedutíveis, devendo suas glosas serem mantidas.

Quanto à profissional Elisangela Ribeiro da Silva, a glosa do valor de R\$ 4.000,00 se deveu ao fato de que seus recibos não identificaram o pagador das despesas (fl. 17), o que se comprova à fl. 166. Não tendo sido apresentado qualquer documento complementar, resta mantida a glosa.

Quanto às despesas referentes aos profissionais Sibely (R\$ 2.025,00), Márcia (R\$ 5.500,00), Iroito (R\$ 5.000,00), Karolina (R\$ 3.000,00) e Kristiane (R\$ 1.550,00), a glosa se deveu ao fato de o Autuante não considerar comprovada a efetividade da realização das despesas, mediante a comprovação de seus pagamentos (cópias de cheques, recibos de depósitos, ordens bancárias, etc. - fl. 17). A intimação nesses termos consta à fl. 191.

Em princípio, como alegado na impugnação, a legislação civil e tributária dá valor probatório aos recibos de pagamentos de autônomos, admitindo-se assim como prova idônea de pagamentos os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado, desde que contenha os requisitos essenciais previstos em lei. *Essa é a regra.*

Não há dúvidas, porém, de que a efetividade do pagamento a título de despesa médica não se comprova com a mera exibição de recibos ou de declarações emitidos pelos profissionais, ou mesmo de exames ou prontuários médicos, mormente quando estes se referem a serviços prestados de valores bastante expressivos, como no presente caso.

Não se trata aqui de concluir que há limites para estas deduções, que não os há. Nem que são situações que não possam ocorrer. As deduções são expressivas e cabe ao Fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 73, §1º, anteriormente reproduzido.

Ademais, o caput de tal artigo estabeleceu expressamente que o Contribuinte pode ser instado a comprovar ou justificar as despesas, sendo deslocado para ele o ônus probatório. Mesmo que a norma possa parecer, em tese, discricionária, existe amparo em lei para este procedimento.

A inversão legal do ônus da prova do Fisco para o Contribuinte transfere para o Interessado o ônus de comprovação e justificação das deduções e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o lançamento de ofício decorrente do não cabimento das deduções por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar implica em trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado. Não cabe ao Fisco, neste caso, obter provas da inidoneidade do recibo ou de qualquer indício contrário, mas, sim, ao sujeito passivo apresentar elementos que dirimam quaisquer dúvidas que parem a esse respeito sobre o documento.

O Contribuinte deve ter em conta que o pagamento de despesa médica não envolve apenas ele e o profissional de saúde (*prestador de serviços*), mas também o Fisco - caso haja intenção de se beneficiar da dedução na declaração de rendimentos. A emissão de recibo de pagamento serve muito bem para quitar um débito e fazer prova contra cada credor, mas não para comprová-lo junto a terceiros interessados.

O Código Civil (Lei 10.406/02), por seu turno, regula as relações entre particulares. Assim, quando estabelece os requisitos básicos, por exemplo, para que um documento seja considerado prova de quitação (art. 320), o faz tendo em vista a oposição deste documento em relação aos seus signatários, não em relação à Administração Pública.

Aliás, a presunção de veracidade, como estatui o art. 219 do Código Civil, opera-se somente em relação aos signatários:

Art. 219. *As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.*

A presunção de veracidade não alcança terceiros, entre os quais o sujeito ativo da obrigação tributária, que mantém uma relação jurídica distinta e completamente independente daquela entre os signatários.

É possível que o contribuinte tenha feito seus pagamentos “*em moeda corrente, cheques à vista e pré-datados, sendo estes de clientes ou mesmo de terceiros que a mim foram repassados. Os referidos cheques eram guardados em minha gaveta, pela habitualidade de não fazer depósito para não ter que pagar a CPMF*” (fl. 192), como declarou em sua resposta à intimação.

No caso do pagamento em moeda corrente, este meio serve muito bem para quitar um débito. Todavia, comprová-lo junto a terceiros constitui tarefa árdua. Não obstante o fato de o Contribuinte dispor de recursos, é necessário comprovar a efetividade do pagamento.

No caso em tela, apesar de ciente do motivo da glosa, o Impugnante não trouxe qualquer comprovante dos desembolsos, como, por exemplo, extratos de sua conta bancária que demonstrassem a ocorrência de saques em montantes suficientes à quitação de cada débito, nas diversas datas em que foram pagas. Cópias dos cheques já compensados pagos aos profissionais, mesmo que cheques de terceiros (acompanhados de comprovantes das origens desses pagamentos ao Contribuinte), também demonstrariam uma tentativa da comprovação exigida.

No que tange à jurisprudência trazida na impugnação, há que se esclarecer que o entendimento exposto porventura nessa decisão fica restrito às partes, não se cogitando da extensão de seus efeitos jurídicos ao presente caso.

Tendo em vista que todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação a juízo da autoridade fiscal e que esta não foi realizada satisfatoriamente, conclui-se que também essas glosas devem ser mantidas.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto