MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº.	:	10825.001117/2005-83
Recurso nº.	:	149.194
Matéria	:	IRPF - Ex(s): 2001 a 2004
Recorrente	:	JOÃO MIGUEL GARCIA
Recorrida	:	7ª TURMA/DRJ - SÃO PAULO/SP II
Sessão de	:	27 DE JULHO DE 2006
Acórdão nº.	:	106-15.727

IRPF. DEDUÇÃO. DESPESAS. MÉDICAS - Mantida a glosa de despesas médicas visto que o direito à sua dedução condiciona-se à comprovação da efetividade dos serviços prestados, bem como dos correspondentes pagamentos.

DEPENDENTES - A dependência tributária de neto do contribuinte somente é cabível se o contribuinte detiver a guarda judicial do mesmo. No mesmo sentido, a dependência tributária de filho maior de 24 anos só se implementará em caso de incapacidade física ou mental para o trabalho.

INSTRUÇÃO - Não é cabível a dedução de despesas com instrução de dependente pagas a curso preparatório para exame vestibular, em vista deste estabelecimento não ser estabelecimento regularmente autorizado, pelos Conselhos Estaduais ou Conselho Nacional de Educação, a ministrar educação de 1º, 2º ou 3º graus. Não é possível a dedução de despesas com instrução despendidas com pessoas não revestidas da condição de dependentes tributários.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC - Inexistência de ilegalidade na aplicação da taxa Selic, porquanto o Código Tributário Nacional outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento e autoriza a utilização de percentual diverso de 1%, desde que previsto em lei.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interpostos por JOÃO MIGUEL GARCIA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE

SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO
RELATORA

MHSA

Processo nº : 10825.001117/2005-83
Acórdão nº : 106-15.727

FORMALIZADO EM: 02 OUT 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros GONÇALO BONET ALLAGE, LUIZ ANTONIO DE PAULA, JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI, ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.

Processo nº : 10825.001117/2005-83
Acórdão nº : 106-15.727

Recurso nº. : 149.194
Recorrente : JOÃO MIGUEL GARCIA

RELATÓRIO

Nos termos do Auto de Infração e anexos de fls. 3 a 13, exige-se do contribuinte imposto sobre a renda no valor de R$ 73.542,20, acrescido de multa no valor de R$ 64.487,19 e juros de mora no valor de R$ 31.686,60, decorrente de omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, do trabalho sem vínculo empregatício, glosa das deduções com dependentes, com despesas médicas e com instrução, nos anos-calendário 2000 a 2003.

Cientificado do lançamento (fl. 201), tempestivamente, o contribuinte protocolou a impugnação de fls. 205 a 233.

A 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo, por unanimidade de votos, manteve o lançamento, em decisão de fls. 235 a 257, sob os seguintes fundamentos:

- Os Auditores Fiscais Autuantes intimaram o impugnante a comprovar o efetivo pagamento das despesas médicas informadas em suas Declarações de Ajuste Anual dos anos-calendários 2000, 2001, 2002 e 2003. Foi solicitado, ainda, ao impugnante que se manifestasse sobre o Ato Declaratório nº 5, de 28/02/2005, emitido pelo Delegado da Receita Federal em Campo Grande, declarando inidôneos, para efeitos tributários, os recibos de prestação de serviços emitidos pelo odontólogo Eduardo Yared, CPF nº 278.440.058-15, no período de 01/01/1999 a 31/12/2003. Ressalte-se que o impugnante havia declarado pagamentos a título de despesas médicas ao mencionado Dr. Eduardo Yared, pagamentos estes que foram deduzidos da base de cálculo do imposto devido nos seguintes montantes: a) no ano-calendário 2000: R$ 23.000,00; b) no ano-calendário 2001: R$ 20.000,00; c) ano-calendário 2002: R$ 6.000,00.

- Em resposta à intimação, o impugnante informou à Fiscalização, às fls. 27/29, que realmente utilizou-se dos serviços odontológicos do supracitado Dr. Eduardo Yared, os quais foram prestados a ele e à sua família, conforme faz prova a Declaração emitida em 18/05/2005 pelo odontólogo, anexada à fl. 35. Consta nesta Declaração que os pagamentos efetuados foram em moeda corrente do país.

- Quanto à comprovação dos pagamentos referentes às demais despesas médicas informadas nas DIRPF's, o impugnante informou que as mesmas foram pagas igualmente em moeda corrente. Também, o impugnante apresentou para comprovação recibos emitidos pelos profissionais médicos, os quais estão anexados às fls. 83/97 (referentes aos anos-calendário 2000), fls. 106/135 (referentes ao ano-calendário 2001), fls. 142/170 (referentes ao ano-calendário 2002) e fls. 179/194 (referentes ao ano-calendário 2003).

- Consideradas pela Fiscalização como não suficientemente comprovadas, as despesas alegadamente efetuadas com os vários profissionais médicos declarados, incluindo-se aí o mencionado Dr. Eduardo Yared, foram glosadas, procedendo-se, então, ao correspondente lançamento de ofício.

- O impugnante insurge-se contra a autuação, reafirmando, em suma, que os recibos apresentados são os documentos necessários e suficientes para a comprovação das despesas médicas declaradas. Ou seja, outros documentos corroboradores da concretização dos pagamentos efetuados aos profissionais médicos só seriam necessários se inexistissem comprovantes das despesas, comprovantes estes contendo nome, endereço e número do CPF de quem recebeu as quantias a serem deduzidas da base de cálculo do imposto. Afirma que inexiste norma legal que obrigue a realização de pagamentos por esta ou aquela forma, e que, por este motivo, o § 2°, inciso III, do art. 8°, da Lei n° 9.250/95, dispõe que outros documentos comprobatórios, que não os recibos, somente deverão ser apresentados na ausência ou incompletude destes recibos.

- Contudo, equivoca-se o impugnante em suas afirmações acima sintetizadas. À luz dos dispositivos legais reproduzidos nos parágrafos 9 e 10 acima,

cabe ao contribuinte, que pleiteia deduções referentes a pagamentos efetuados a título de despesas médicas, comprovar que realmente efetuou tais pagamentos para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução. Note-se que, nesse sentido, tanto o *caput* do art. 80, quanto os seus incisos I a III do § 1°, do RIR/99, acima reproduzido, referem-se a "pagamentos".

- O ônus da prova recai sobre aquele de cujo benefício se aproveita. Cabe ao contribuinte, no seu interesse, produzir as provas dos fatos consignados em suas declarações de rendimentos, sob pena de não tê-los aceitos pelo Fisco. Prova que deve estar amparada em documentos hábeis e idôneos, de modo a comprovar cabal e inequivocamente o que foi declarado.

- Em princípio, os recibos fornecidos por profissionais médicos legalmente habilitados podem ser admitidos como prova da prestação dos serviços médicos declarados. Entretanto, havendo dúvida quanto à idoneidade dos documentos apresentados, deve o Fisco solicitar provas da efetividade dos pagamentos mediante a apresentação de cópias de cheques bancários, transferências eletrônicas bancárias, etc, bem como provas da efetividade dos serviços prestados pelos profissionais.

- No caso presente, há de se considerar que o impugnante lançou, nos anos-calendários 2000, 2001 e 2002, como despesa dedutível, os pagamentos alegadamente efetuados ao odontólogo Eduardo Yared, o qual havia sido previamente submetido a investigação fiscal que resultou em Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz (processo administrativo n° 14210.000005/2005-01). A lavratura da súmula, por sua vez, levou à emissão pela Autoridade Fiscal competente do supracitado Ato Declaratório n° 5, cuja íntegra está à fl. 21.

- Observamos que a situação aqui tratada – utilização de dedução de despesas médicas com profissionais sumulados – não significa a priori que tais despesas médicas não tenham ocorrido. Contudo, tais súmulas criam uma presunção legal de inidoneidade dos recibos emitidos pelos profissionais nos períodos a que se referem.

- Ou seja, em princípio, são admitidos como prova de pagamento os recibos emitidos por profissional competente, habilitado. Existindo dúvidas, entretanto, quanto à idoneidade dos recibos – e, no caso em tela, não só há dúvida de que os recibos emitidos por Eduardo Yared sejam idôneos, como há presunção estabelecida de que eles são inidôneos – deve o Fisco solicitar provas concretas, materiais, da efetividade dos pagamentos, mediante cópias de cheques bancários, extratos bancários que demonstrem a disponibilidade financeira, transferências bancárias, etc.

- Por sua vez, o impugnante alega que realizou os pagamentos a Eduardo Yared em dinheiro, o que, em tese, dificultaria a comprovação da forma como solicitado. Contudo, é de se estranhar tal afirmação tendo em vista os altos valores dos recibos apresentados. Senão, vejamos: a) recibos referentes ao ano-calendário 2000: foram apresentados 11 (onze) recibos (às fls. 83/88) no valor de R$ 2.200,00 cada; b) recibos referentes ao ano-calendário 2001: foram apresentados, às fls. 106/117, 02 (dois) recibos no valor de R$ 500,00 cada; 10 (dez) recibos no valor de R$ 900,00 cada; 02 (dois) recibos no valor de R$ 700,00 cada; e 10 (dez) recibos no valor de R$ 860,00 cada; c) recibos referentes ao ano-calendário 2002: às fls. 142/144, foram apresentados 06 (seis) recibos no valor de R$ 1.000,00 cada recibo. Recibos em tais valores, em uma situação de normalidade, seriam emitidos contra pagamentos efetuados por meio de cheques bancários nominais, transferências eletrônicas bancárias e operações similares.

- Se tivessem sido pagos realmente em moeda corrente, como alegado, o impugnante poderia, de qualquer maneira, apresentar, para comprovação, extratos de contas bancárias nos quais ficasse demonstrada a coincidência entre saques e datas/valores constantes dos recibos apresentados. Ou seja, poderia ter demonstrado documentalmente que tinha disponibilidade financeira para arcar com os pagamentos. De qualquer maneira, é conveniente lembrar que, ao se fazer pagamento de despesas onde se pleiteará, a posteriori, a dedução para fins de cálculo do imposto de renda, o contribuinte tem que se cercar de precauções para a eventualidade de comprovação, sobretudo quando o pagamento é feito em moeda corrente.

- É de se registrar que, dos recibos emitidos por Eduardo Yared, 12 (doze) recibos, às fls. 112/117, foram emitidos em nome de "Clélia", esposa do impugnante (Clélia Maria Sanches Garcia), a qual declara em separado, e, portanto, são imprestáveis para comprovação de despesas médicas declaradas pelo impugnante.

- Ressalte-se, ainda, que todos os recibos dos anos-calendários 2000 (fls. 83/88) e 2001 (fls. 106/117), de autoria de Eduardo Yared, foram emitidos na Clínica Odontológica Jardim do Bosque, situada à Av. Danilo Galeazzi, 2042 – São José do Rio Preto/SP. Conforme relatado pelos Auditores Fiscais Autuantes, em diligência fiscal efetuada no local, constatou-se que a dita clínica foi alienada, em 04/04/1998, à odontóloga Fabíola Maria Graciano, CPF 181.5550.928-79, a qual declarou que, desde então, Eduardo Yared não mais clinicou no local (fls 196/200).

- Vê-se, assim, que os vários pontos acima analisados conduzem à conclusão de que os recibos emitidos por Eduardo Yared em favor do impugnante são inidôneos, imprestáveis para dedução da base de cálculo do imposto de renda. A mera declaração do citado odontólogo, carreada aos autos à fl. 35, de que os recibos são verdadeiros, de que realmente prestou serviços ao impugnante e à sua familia, e de que o pagamento foi em moeda corrente, não constitui, por si só, meio de prova hábil, idôneo e suficiente para comprovação das alegadas despesas. Para validar os recibos, o impugnante teria que apresentar provas cabais e inequívocas de que realizou os tratamentos e de que efetuou os pagamentos correspondentes, o que não ocorreu.

- No tocante a outras despesas médicas glosadas nos anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003, listadas nos demonstrativos às fls. 17/18 e reproduzidas no parágrafo 3.7.2 acima, verifica-se que são exageradas em relação aos rendimentos declarados. Por exemplo, no ano-calendário 2003, as despesas médicas correspondem a mais de 44% (quarenta e quatro por cento) dos rendimentos declarados. Em vista dessa constatação, e, também, levando-se em conta as ponderações feitas nos parágrafos acima acerca das alegadas despesas pagas ao odontólogo Eduardo Yared, torna-se imprescindível que as demais despesas médicas, lançadas como dedução da base de cálculo do imposto devido, também sejam comprovadas de maneira

inequívoca, por meio da comprovação da realização dos tratamentos médicos e dos pagamentos efetuados. Ou seja, por si sós, os recibos médicos apresentados às fls. 89/97, 118/135, 145/170 e 179/194, são insuficientes para comprovar a ocorrência das alegadas despesas.

- Equivoca-se o impugnante ao afirmar que o art. 8º, § 2º, III, da Lei nº 9.250/95, exige a exibição de outros documentos (cheques, ordens de pagamentos, etc), que não os recibos médicos, apenas na hipótese de inexistir tais recibos. Sendo as despesas médicas exageradas em relação aos rendimentos declarados (o que acontece no presente caso) ou existindo indícios de que os serviços médicos não foram prestados (o que, também, acontece no presente caso), deverão ser apresentados outros comprovantes além dos meros recibos.

- Especificamente quanto às glosas das despesas médicas alegadamente pagas à terapeuta ocupacional Rita de Cássia Alves de Jesus (às fls. 127/129) e à fonoaudióloga Simone Monreal Sanches de Castilho (às fls. 130/135), estas ocorreram, não pelo fato de não constar nos recibos emitidos o nome do pagador, e sim pela não comprovação da efetividade da prestação dos serviços e dos pagamentos. De qualquer maneira, a não-indicação do nome do pagador dos serviços prestados nos recibos apresentados compromete a sua validade; para provar a sua veracidade, o contribuinte teria que, obrigatoriamente, apresentar elementos adicionais de prova.

- Também, há, nos recibos apresentados, outras imperfeições, desconformidades com o citado art. 8º, da Lei nº 9.250/95. Contrariamente ao afirmado pelo impugnante, a quase totalidade dos recibos não traz o endereço do profissional emitente. Ademais, vários recibos (por exemplo, os recibos às fls. 89/90) trazem uma numeração seqüenciada, apesar de supostamente terem sido emitidos em meses diferentes, o que constitui indício de falsidade.

- Contudo, ressalte-se, por fim, que a glosa das despesas médicas deu-se fundamentalmente pela não-comprovação da efetividade tanto da prestação dos serviços, quanto dos pagamentos efetuados. Conforme já amplamente explicitado

nos parágrafos acima, sendo ônus do contribuinte provar que faz jus às deduções pleiteadas em suas Declarações de Ajuste Anual, a ele compete trazer as provas da efetividade das despesas médicas.

- Assim, dada a falta de comprovação dos serviços e dos pagamentos correspondentes, concluímos que está correto o procedimento fiscal que glosou a dedução de despesas médicas e odontológicas pleiteadas nas Declarações de Ajuste Anual dos anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003, referentes ao odontólogo Eduardo Yared e demais profissionais médicos especificados nos demonstrativos de fls. 17/18.

- O impugnante insurge-se, também, contra a glosa das deduções com dependentes relativas ao menor Diego Yamamoto Garcia, nos anos-calendário 2000 a 2003, e a Carolina Sanches Garcia, no ano-calendário 2001.

- Alega o impugnante, quanto às despesas realizadas com o seu neto Diego Yamamoto Garcia, que, embora não tenha a sua guarda judicial, deve ser sopesada a situação de real dependência do menor, dada a insuficiência de recursos dos pais; quanto ao caso da filha Carolina Sanches Garcia, esta, apesar de já ter mais de 24 anos à época, tinha todos os seus gastos custeados por ele , impugnante.

- A matéria é disciplinada pelos arts. 8º, inciso II, alínea "c", e art. 35, da Lei nº 9.250/95.

- Vê-se que há expressa determinação legal no sentido de permissão para consideração da dependência tributária de neto, somente se o contribuinte detiver a guarda judicial do mesmo. Ou seja, sem a formalização da guarda judicial do neto, a relação de dependência tributária não é implementada, mesmo que o contribuinte efetue gastos relativos à manutenção e subsistência do neto, como alegado.

- Da mesma forma, a relação de dependência tributária de filho maior de 24 anos de idade só é permitida se o filho for incapacitado física ou mentalmente para o trabalho. No caso, a filha Carolina Sanches Garcia nasceu em 11/08/1975 (Certidão de Nascimento à fl. 105), e completou, portanto, no ano-calendário 2001, 26 (vinte e seis anos) de idade. Não sendo incapacitada para o trabalho e tendo mais de

24 anos, a filha Carolina não mais poderia se considerada tributariamente dependente no ano-calendário 2001.

- Em vista das constatações acima – ausência da formalização da guarda judicial do neto Diego e idade da filha Carolina acima da idade máxima de 24 anos – e das expressas disposições legais sobre a matéria, é de se concluir que procedeu corretamente a Fiscalização ao glosar as deduções com dependentes referentes aos supracitados neto e filha. Não há reparos a serem feitos no procedimento adotado pelos Auditores Fiscais Autuantes.

- Foram, também, glosadas as despesas com instrução do dependente Fernando Sanches Garcia, pagas a Simão e Gabriades Vestibulares Ltda. (Anglo Tamandaré), CNPJ 60.893.138/0001-99, no ano-calendário 2000, e, ainda, as seguintes despesas com instrução: valores pagos à Universidade de Marília – UNIMAR, a título de despesa com instrução da supracitada filha Carolina Sanches Garcia no ano-calendário 2001; valores pagos ao Instituto Americano de Lins da Igreja Metodista nos anos-calendário 2002 e 2003, relativos à pré-escola do neto Diego Yamamoto Garcia.

- Quanto às despesas pagas a Simão e Gabriades Ltda., o impugnante argumenta que não seria forçada a consideração de que os cursinhos preparatórios para os vestibulares seriam Instituições de Ensino Médio, devido ao fato de, nesses estabelecimentos, serem abordadas as matérias escolares das 1ª, 2ª e 3ª séries do "Colegial", hoje chamado Ensino Médio. Logo, segundo o impugnante, as mensalidades pagas aos cursinhos amoldam-se ao conceito de despesas com instrução, possibilitando, assim, o abatimento das importâncias pagas da base de cálculo do IR.

- Contudo, equivoca-se o impugnante ao pretender que os chamados "cursinhos", por ministrarem aulas com conteúdos das matérias escolares do 2º grau, sejam equiparados a estabelecimento de ensino de 2º grau. O conceito legal de estabelecimento de ensino é o seguinte: "Considera-se estabelecimento de ensino o estabelecimento regularmente autorizado, pelos Conselhos Estaduais ou Conselho

Nacional de Educação, a ministrar educação de 1º, 2º ou de 3º graus" (Leis 4.024/61, art. 9º, 11 e 16; Lei nº 9.131/95; IN SRF 65/96, art. 1º, § 1º).

- No caso em tela, por se tratar de despesas pagas especificamente a cursinho preparatório para o vestibular, ou seja, despesas pagas a estabelecimento não-oficial de ensino, onde são ministradas aulas destinadas precipuamente a preparar e treinar o aluno a enfrentar a batalha dos exames vestibulares para o acesso às boas instituições de ensino de 3º grau, não podem, estas despesas, serem lançadas como dedução da base de cálculo do imposto de renda. A impossibilidade decorre de expressa disposição legal, acima referida.

- Da mesma forma, as despesas relativas ao menor Diego e à filha Carolina não podem ser deduzidas como despesas de instrução, em vista do fato destas pessoas não serem dependentes tributários, conforme analisado nos parágrafos 35 a 40 acima.

Dessa decisão o contribuinte tomou ciência em 8/12/2005 (fl. 261) e, na guarda do prazo legal, apresentou recurso de fls. 262 a 292, alegando, em síntese:

- de acordo com artigo 8º, da Lei nº 9.250/95, as deduções de despesas médicas devem ser mostradas por documentos que contenham a indicação do nome, endereço e número de inscrição no cadastro de pessoas físicas ou no cadastro geral de contribuintes de quem os recebeu, podendo, na hipótese de carência de documentação, ser feita a indicação do cheque nominativo pelo qual o pagamento foi efetuado;

- na tentativa de justificar a manutenção da glosa relativa aos pagamentos feitos às Sras. Rita e Simone, os julgadores da primeira instância administrativa, contrariando o próprio relatório elaborado pelos auditores da Receita Federal quando da lavratura que por hora ataca, afirmaram que a não admissão de tais pagamentos como despesas dedutíveis se deu por não constar nos recibos por ela emitidos o nome do pagador dos serviços prestados, além do que, os documentos apresentados não seriam suficientes a demonstrar os gastos;

- no entanto, ao mesmo tempo em que se apóiam na alegações sintetizadas no parágrafo anterior, tentam justificar o entendimento da fiscalização que não considerou ditos pagamentos como despesas dedutíveis afirmando que *de qualquer maneira, a não indicação do nome pagador dos serviços prestados nos recibos apresentados compromete a sua validade;*

- o dispositivo legal citado traz determinação para que se inclua nos recibos, dentre outras especificações, o nome de quem prestou o serviço e não o nome de quem pagou determinada quantia, no caso, o recorrente;

- assim, a desconsideração dos recibos se consumou sem o imprescindível respaldo legal, posto que o fundamento utilizado pelos fiscais não consta com o amparo da Lei que regulamenta matéria, em dissonância com o princípio da legalidade;

- ainda no que tange os gastos com saúde, entenderam os julgadores que além dos recibos, outros documentos deveriam Ter sido acostados aos autos no sentido de corroborar a concretização dos pagamentos (cheques, ordens de pagamento, extratos bancários);

- o artigo 8º, § 2º, III, da Lei nº 9.250/95, apenas exige a apresentação de documentos alheios aos recibos na hipótese de inexistir comprovantes das despesas contendo o nome, o endereço e o número do CPF ou CGC de quem recebeu a quantia a ser deduzida;

- não há nenhuma norma que obrigue a realização do pagamento por esta ou por aquela forma, e é exatamente por este motivo, que documentos estranhos aos recibos só devem ser apresentados acaso aqueles inexistam;

- logo, somente se faria legítima a postura adotada pelas autoridades na hipótese de as despesas não terem sido comprovadas por documentos confeccionados em perfeita consonância com os perceptivos legais que disciplinam as dedução de IR;

- apresenta, o contribuinte, jurisprudência administrativa a versar sobre o tema (Ac. 106-13.835, Ac. 104-188.834);

- o fato de nos recibos emitidos pelo profissional Eduardo Yared constar o antigo endereço profissional do emitente, local onde atualmente funciona a clínica odontológica da Sr. Fabíola Graciano, não é motivo suficiente para desconsiderá-los;

- estando perfeitamente evidenciada a prestação do serviço pelo profissional, quer seja pelos recibos, quer seja pela declaração por ele firmada, não pode a fiscalização desmerecer as informações apoiando-se em vício de forma impassível de comprometer os documentos por ele oferecidos;

- descabida também se mostra a alegação de que, por se mostrarem elevados os valores dos pagamentos, o normal seria que eles tivessem sido praticados através de transferências bancárias, cheques nominativos, etc;

- embora não detenha a guarda judicial de seu neto, não há como contestar que este realmente é dependente do recorrente, dada a insuficiência de recursos de seus pais. Pouco importa se detenha ou não a guarda, o que deve ser averiguado é a real situação de dependência;

- a mera circunstância de não possuir a guarda judicial não pode impedir o recorrente de amortizar os gastos suportados com aquele menor, da base de cálculo do imposto de renda;

- o mesmo raciocínio pode ser entendido ao caso da filha possuir mais de 24 anos que dá margem à conclusão de sua independência financeira. Efetivamente, todo o gasto com aquela jovem era, à época, custeado pelo recorrente, pelo que permitida a dedução;

- é incontestável que os rotulados "cursinhos", são estabelecimentos de ensino e portanto, os pagamentos das respectivas mensalidades amoldam-se ao conceito de "despesas com instrução", de tal arte que não há motivo justo para se impedir o abatimento daquelas importâncias da base de cálculo do IR;

- não se admitindo as deduções pleiteadas, o Fisco estará contribuindo para que a cobrança se concretize sobre algo de nem de longe se coaduna com o conceito de acréscimo patrimonial, o que, não obstante colidir com a CF e com o CTN, materializa ultraje ao primado da verdade real de vez que a renda considerada não reflete a diferença entra as receitas e despesas suportadas em um determinado interregno;

- dada a sua incontestável qualidade de juros remuneratórios, à taxa SELIC não pode ser aplicada aos créditos tributários, uma vez que não se presta a outra finalidade, senão remunerar o capital alheio, o que denota a sua incompatibilidade com a figura da indenização, abarcada pelos juros moratórios previstos pelo art. 161 do CTN;

- faz-se mister registrar que o citado art 161, do CTN, estabelece que os juros de mora serão aplicados em montante superior a 1% ao mês, se a lei assim preceituar;

- saliente-se que não existe lei instituindo a taxa SELIC, esta foi criado por intermédio de Circulares do BACEN;

- recentemente, o STJ pacificou o seu entendimento acerca da ilegalidade e inconstitucionalidade da SELIC para efeitos de tributo, quando do julgamento do RESP nº 291.257-SC;

- se o art. 5º, LV, faculta aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, deduzirem todas as razões que julgarem necessárias para o restabelecimento dos seus direitos, afigura-se plenamente possível às autoridades decididoras em âmbito administrativo deixar de aplicar as leis flagrantemente vulneradoras da Lei Maior. Se assim não fosse, acabar-se-ia por admitir a existência de uma garantia constitucional (ampla defesa e contraditório);

- quando a Constituição Federal de 1988 vedou o emprego do confisco tributário (art. 150, IV), em verdade, pretendeu impedir todo e qualquer ente político, com poder de imposição fiscal, venha a cobrar tributos, contribuições ou penalidades, que tenham nítido caráter de confiscar a propriedade privada (art. 5º, XX,

XXII, 170, II e III da CF/88), já que esta só pode ser abalada, quando em processo judicial regular, respeitado o devido processo legal, ficar provado que a sua aquisição tem relação ao cometimento de delitos e, ainda assim, sob a garantia do art. 5º, LIV, LV, LVI e LVII, da CF/88;

- neste sentido tem-se julgado do TRF da 1ª Região (Ap. cível nº 95.01.07520-6).

Por ultimo, requere o provimento do recurso.

Consta a fl. 294, Arrolamento de Bens e Direitos conforme exigido pelo art. 32, § 2º da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 e Instrução Normativa SRF 264, de 2002.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

O recurso atende os pressupostos legais. Dele conheço.

O recorrente nos anos-calendário fiscalizados declarou os seguintes rendimentos e despesas médicas:

Ano-calendário	2000	2001	2002	2003
Rendimentos	107.493,49	139.735,96	214.860,32	124.209,24
Despesas médicas	41.867,36	62.879,13	92.006,00	54.801,80
Despesas glosadas	15.100,00(75%) 23.200,00(150%)	41.600,00 (75%) 20.000,00(150%)	82.000,00 (75%) 6.000,00 (150%)	52.770,00(75%)

Além destas despesas, declarou e foram glosadas despesas com instrução e com dependentes.

Assevera o recorrente que os recibos apresentados são hábeis e idôneos, nos termos do art. 8º da Lei nº 9.250/1995, para justificar as despesas pleiteadas nas declarações de ajuste anual apresentadas.

As normas vigentes relativas as deduções permitidas na declaração de ajuste anual estão inseridas no Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 2006 nos seguintes dispositivos:

> *Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).*
>
> *§ 1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).*

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irrecorrível na esfera administrativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 5º)

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 aufiram rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;

(...)

*§ 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).*

*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 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. (original não contém destaques)

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").*

§ 1º O limite previsto neste artigo corresponderá ao valor de um mil e setecentos reais, multiplicado pelo número de pessoas com quem foram efetivamente realizadas as despesas, vedada a transferência do excesso individual para outra pessoa (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "b").

§ 2º Não serão dedutíveis as despesas com educação de menor pobre que o contribuinte apenas eduque (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, inciso IV).

(...)

§ 4º Poderão ser deduzidos como despesa com educação os pagamentos efetuados a creches (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 7º).

Considerando que as autoridades *a quo* decidiram de acordo com as normas legais transcritas e que o contribuinte repete os argumentos consignados em impugnação, para evitar repetições desnecessárias, adoto os fundamentos da decisão de primeira instância para também manter o lançamento.

Argumenta o recorrente que na tentativa de justificar a manutenção da glosa relativa aos pagamentos feitos as Sras. Rita e Simone, os julgadores da primeira instância, contrariando o próprio relatório elaborado pelos auditores da Receita Federal, afirmaram que a não admissão de tais pagamentos como despesas dedutíveis se deu por não constar nos recibos por ela emitidos o nome do pagador dos serviços prestados, além do que, os documentos apresentados não seriam suficientes a demonstrar os gastos.

Esclareço que a desconsideração dos recibos, no caso em pauta, não é somente por falta de requisito formal, mas pela ausência de documentos que confirmem o pagamento das alegadas despesas.

Em regra, o recibo é o documento hábil para comprovar a despesa, mas na hipótese dos autos, o conjunto probatório permite a conclusão de que reiteradamente o contribuinte vem utilizando a apropriação de despesas não ocorridas, gerando uma redução da base de cálculo do imposto.

Diante dos fatos comprovados nos autos, para que as deduções com médicos, dependentes ou instrução fossem restabelecidas, cabia ao recorrente trazer outros documentos no sentido de ratificar as informações inicialmente prestadas, como não o fez, o lançamento deve ser mantido nos termos que foi formalizado.

Com relação a aplicação da Taxa Referencial do Sistema - Selic (Sistema Especial de Liquidação e Custódia), esclareço que o seu uso para o cálculo do crédito tributário está em consonância com a legislação tributária vigente. Assim dispõe a Lei nº 5.162 de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, artigo 161:

> *Art. 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*
> *§ 1° - Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.*

Essa norma legal preceitua, de que serão aplicados juros de mora de um por cento ao mês, **somente** no caso de ausência de previsão em lei ordinária.

O RIR/1999 disciplina a matéria nos seguintes artigos:

> *Art. 953. Em relação a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1995, os créditos tributários da União não pagos até a data do vencimento serão acrescidos de juros de mora equivalentes à variação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento (Lei nº 8.981, de 1995, art. 84, inciso I, e § 1º, Lei nº 9.065, de 1995, art. 13, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 3º).*

§ 1º No mês em que o débito for pago, os juros de mora serão de um por cento (Lei nº 8.981, de 1995, art. 84, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 3º).

§ 2º Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o art. 950 (Decreto-Lei nº 2.323, de 1987, art. 16, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 2.331, de 28 de maio de 1987, art. 6º).

§ 3º Os juros de mora serão devidos, inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial (Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, art. 5º).

§ 4º Somente o depósito em dinheiro, na Caixa Econômica Federal, faz cessar a responsabilidade pelos juros de mora devidos no curso da execução judicial para a cobrança da dívida ativa.

§ 5º Serão devidos juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência, nos casos de que trata o art. 273.

Enquanto não houver a extinção do crédito tributário, incidirá juros de acordo com as normas legais aplicáveis a época do pagamento.

Alega ainda, o recorrente, ofensa aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e de não confisco.

Os citados princípios foram esculpidos na Constituição Federal no Título VI "Da Tributação e do Orçamento", Capítulo I do "Sistema Tributário Nacional", nos seguintes dispositivos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

(...)

*§ 1º . **Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.*(original não contém destaques)

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV – utilizar tributo com efeito de confisco;

Esses princípios têm por objetivo delimitar a ação do legislador ao editar as leis. Dessa forma, aprovada a lei, presume-se que suas regras estejam de acordo com todos os princípios constitucionais vigentes.

Roque Antonio Carraza, Curso de Direito Constitucional Tributário, Malheiros , 19ª ed.,p.80-81, ensina:

> *A capacidade contributiva à qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada levar em conta ao criar , legislativamente, os impostos de sua competência é objetiva, e não subjetiva. É objetiva porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de jóias ou obras de arte, operar em Bolsa, praticar operações mercantis etc.).*
>
> *Assim, atenderá ao princípio da capacidade contributiva a lei que, ao criar imposto, colocar em sua hipótese de incidência fatos deste tipo. Fatos que Alfredo Augusto Becker, com muita felicidade, chamou de fatos-signos presuntivos de riqueza (fatos que, a priori, fazem presumir que quem realiza tem riqueza suficiente para ser alcançado pelo imposto específico). Com o fato – signo presuntivo de riqueza tem-se por incontroversa a existência de capacidade contributiva.*
>
> *Pouco importa se o contribuinte que praticou o fato imponível do imposto não reúne, por razões personalíssimas (v.g.,está desempregado), condições para suportar a carga tributária.*

No dizer de Bernardo Ribeiro de Moraes, Compêndio de Direito Tributário, Forense, V.2, 3ª ed., p.122-123: *A regra (princípio da capacidade contributiva) tem eficácia jurídica perante o legislador ordinário, devendo este, ao escolher os fatos geradores da obrigação tributária (as hipóteses de incidência da regra jurídica criadora do imposto), verificar fatos presuntivos de capacidade contributiva (...). O problema é eminentemente político legislativo.*

Assim sendo, até a declaração de inconstitucionalidade das normas que determinam a aplicação da Taxa Selic, cabe ao órgão julgador administrativo, apenas, zelar por sua fiel aplicação.

Com relação às decisões judiciais mencionadas, conforme a determinação contida nos artigos 1º e 2º do Decreto nº 73.529/74, vinculam apenas as

partes envolvidas no processo, sendo vedada a extensão administrativa dos efeitos judiciais contrária à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ou ordinários.

Quanto à jurisprudência administrativa citada, não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não exista lei que lhes confira efetividade de caráter normativo (inciso II do art. 100 do CTN).

Posto isso, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 27 de julho de 2006.

SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO