



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 10840.003208/2005-65
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **2001-001.476 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 16 de dezembro de 2019
Recorrente ANTONIO BARIONI GUSMAN
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

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.

DEPENDENTES. DEDUÇÃO. PREVISÃO LEGAL

Para que o contribuinte possa utilizar a dedução por dependente não basta a informação do dependente na declaração, sendo necessário previsão legal para sua dedução, bem como o cumprimento das condições estabelecidas na legislação. Não há previsão legal para dedução referente a sogra (o), e o(a) filho(a) maior de 21 anos até 24 anos se deve ainda estar cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau.

DESPESAS COM INSTRUÇÃO . COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas com instrução do declarante e seus dependentes somente é admitida se comprovada com documentação hábil e idônea, e atendidas as condições legais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Honório Albuquerque de Brito, Marcelo Rocha Paura e André Luís Ulrich Pinto.

Fl. 2 do Acórdão n.º 2001-001.476 - 2ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 10840.003208/2005-65

Relatório

Trata-se de Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), por meio da qual se exige crédito tributário do exercício de 2003, ano-calendário de 2002, decorrente de revisão na declaração de ajuste anual, onde foram alteradas:

- dedução com dependentes para R\$ 2.544,00, em virtude da dedução indevida a esse título. Glosa dos dependentes Andréa Gusman, filha 23 anos, por falta de comprovação de ser universitária ou estar cursando nível técnico; e Maria Cândida V. Viana, sogra, por falta de previsão legal, haja vista que a declaração não é em conjunto com o cônjuge;
- dedução com despesas com instrução para R\$ 0,00, em virtude de dedução indevida a esse título. Glosa de dedução indevida com curso preparatório pra vestibular; e glosa de documento apresentado da Unaerp, por falta de comprovação do efetivo pagamento no ano-calendário de 2003;
- dedução com despesas médicas para R\$ 3.610,32, em virtude de dedução indevida a esse título. Foram glosadas as despesas médicas relativas aos profissionais: Jose G. Barioni; Anelisa M. Gusman; Maxi Dener Pardi e Rocha Pardi, por falta de comprovação do efetivo pagamento por meio de cópias de cheques nominais, extratos bancários, transferências bancárias. Glosa de despesas médicas com Núcleo S/C Ltda. por falta de comprovação. Alterado para R\$ 3.610,32 as despesas com Unimed Ribeirão Preto devido à glosa de despesa com não dependente, sogra.

Conforme se extrai do acórdão da DRJ em Brasília/DF (fls. 33 e segs.), o contribuinte apresentou impugnação onde alegou/requeru, em síntese:

- que seja reconsiderada a glosa da dependente Andréa Gusman, que à época cursava o terceiro grau na Unaerp;
- que ainda que não haja previsão legal, seja restabelecida a dependência de sua sogra Mara Cândida V. Viana, a qual teve suas despesas pagas pelo interessado;
- que seja restabelecida a glosa de despesa com instrução, tendo em vista que a autuação refere-se ao ano-calendário de 2002;
- que indevidas as glosas das despesas médicas, ante a comprovação via recibos regularmente apresentada;
- que caberia a Receita Federal demonstrar qualquer eventual inexistência dos pagamentos deduzidos;
- requer seja acolhida a presente impugnação e cancelado o débito fiscal reclamado.
- requer, ainda, provar a matéria por todos os meios de prova em direito admitidos, notadamente a juntada de outros documentos.
- solicita, também, prazo para juntada de documentos a serem obtidos junto à instituição de ensino superior Unaerp, bem como de ensino médio, Alberto Sabin.
- junta documentos.

Transcrevo a seguir o texto integral do voto constante do Acórdão n.º 03-26.966 da 4ª Turma da DRJ/BSA, sessão de 18 de setembro de 2008, juntado ao presente processo (fl. 33 e segs), que decidiu em primeira instância administrativa acerca da impugnação apresentada:

“A impugnação atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235, de 1972 e dela se toma conhecimento para apreciar as razões de defesa.

Conforme disposto no artigo 8º da Lei 9.250, de 26/12/1995, a base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário (exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva) e as deduções previstas na legislação, sujeitas à comprovação ou justificação.

Sobre a dedução de dependentes na declaração de ajuste anual, assim determina o artigo 35 da Lei 9.250/1996:

Art. 35º Para efeito do disposto nos arts. 4º, inciso III, e 8º, inciso II, alínea "c", poderão ser considerados como dependentes:

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 21 anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

IV - o menor pobre, até 21 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 21 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.

1º Os dependentes a que se referem os incisos III e V deste artigo poderão ser assim considerados quando maiores até 24 anos de idade, se ainda estiverem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau.

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

§ 3º 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.

§ 4º 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.

Não consta dos autos nenhum documento hábil a comprova a relação de dependência de sua filha Andréa Gusman para fins de dedução do imposto de renda ,nos termos da legislação supra, motivo pelo qual se mantém a glosa.

A pessoa física Maria Cândida V. Viana, sogra do interessado, não pode ser considerada dependente, haja vista que o contribuinte pode efetuar apenas as deduções correspondentes a seus dependentes próprios.

Ressalta-se que somente no caso do cônjuge ou companheiro apresentar declaração em conjunto, onde estejam sendo tributados rendimentos de ambos os cônjuges, seus dependentes próprios podem ser considerados encargos de família na declaração apresentada em nome do outro cônjuge ou companheiro, pois, na declaração em conjunto, o contribuinte representa a entidade familiar.

Consoante disposição legal, poderão ser deduzidos, nas declarações de rendimentos, os pagamentos efetuados com dependentes junto a estabelecimentos de ensino relativamente à educação infantil (creche e 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 R\$ 1.700,00 (arts. 1º e 8º, II, “b”, da Lei n.º 9.250, de 1995).

Em sede de impugnação, datada de 23/11/2005, o interessado manifesta-se sobre a juntada futura aos autos de documentos relativos as instituições de ensino Unaerp e Albert Sabin. Argúi, ainda, sobre a falta de comprovação de deduções para o ano-calendário de 2003, conforme destacado no Auto de Infração, quando o presente lançamento de ofício refere-se ao ano-calendário de 2002.

Correto o interessado quanto à comprovação de despesas com instrução para o ano-calendário de 2002, objeto da autuação. Não obstante, não foram juntados aos autos até o momento documento hábil a comprovar as despesas informadas a esse título na Declaração de Ajuste Anual.

O art. 15 do Decreto nº 70.235/72 estabelece que a impugnação deverá ser instruída com os documentos em que se fundamentar, cabendo à contribuinte produzir as provas necessárias para justificar suas alegações.

O contribuinte teve oportunidade, à luz do art. 15 do Decreto nº 70.235/72, de contestar os dados apurados pela Fiscalização, fundamentando sua defesa com os elementos de prova suficientes e necessários a infirmar os dados utilizados na efetivação do lançamento.

Não tendo o impugnante apresentado prova que ilidisse o lançamento e encontrando-se a situação fática apresentada perfeitamente tipificada e enquadrada, a solicitação não pode ser acolhida.

Em relação à dedução de despesas médicas, a Lei 9.250, de 1995, em seu artigo 8º, inciso II, estabelece que na declaração de ajuste anual poderão ser deduzidos a soma:

Art. 8º (...)

II – das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias”.

§ 1º (...)

§ 2º - O disposto na alínea “a” do inciso II:

I – (...)

II - restringe-se aos pagamentos feitos pelo contribuinte, relativos ao seu 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 ou no Cadastro de Pessoas Jurídicas de quem recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.” (*grifo nosso*)

Por outro lado, o artigo 73 e § 1º do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, estabelece que, *verbis*:

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).

Como se depreende da legislação transcrita acima, a dedução das despesas médicas na Declaração de Imposto de Renda está sujeita à comprovação a critério da Autoridade Lançadora. 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 exigir, a seu critério, outros elementos de provas adicionais, caso não fique convencido da efetividade da prestação dos serviços ou do respectivo pagamento.

O sujeito passivo em sua impugnação alega que o fisco não poderia deixar de considerar os recibos como documentação hábil e idônea com base em presunções e que caberia à Administração comprovar que as despesas não ocorreram. Pretende, portanto, inverter o ônus da prova, quando cabe a ele provar que as despesas efetivamente ocorreram.

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

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

A dedução de despesas médicas na declaração da contribuinte está, assim, condicionada a comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados. Não são aceitos como hábeis e idôneos, dentre outros, documentos sem identificação clara do contribuinte, emitidos em nome de terceiros, contendo assinaturas ilegíveis ou mesmo sem assinatura e ainda os recibos não identificados, com rasuras ou documentos semelhantes. Ressalte-se que, para se gozar de dedução pleiteada com base em despesas médicas não basta a disponibilidade de um simples recibo, sem vinculação do pagamento ou da efetiva prestação do serviço.

Por outro lado, é equivocado entender-se que o inciso III do art. 8º da Lei 9.250, de 1995, reproduzido no inciso III do art. 80 do RIR/1999, apenas exige que o recibo tenha o nome, endereço e número do CPF ou CNPJ de quem prestou o serviço. Esta não é a correta interpretação do dispositivo. A indicação refere-se aos dados que devem constar na declaração de ajuste. Dados estes baseados na documentação. Entretanto, a tônica do dispositivo é a especificação e comprovação dos pagamentos.

Tanto que admite o cheque nominativo como documento comprobatório, por ser prova cabal de transferência de numerários entre pessoas. Entretanto, mesmo o cheque pode estar sujeito à justificação da efetiva prestação do serviço, quando dúvidas razoáveis acudirem ao fisco, pois essa prestação é o substrato material a dar guarida à dedução, consoante o inciso II do mesmo art. 8º da Lei 9.250, de 1995. Documentos, de natureza particular, por si sós, podem não ser suficientes para a comprovação do efetivo pagamento.

No presente caso, a Autoridade solicitou também ao contribuinte a comprovação do efetivo pagamento, que corresponde ao primeiro requisito legal para a aceitação de uma dedução de despesa médica. Ocorre que, pelos documentos anexados, não restou comprovado o efetivo pagamento, tanto durante a ação fiscal, quanto na fase impugnatória. O contribuinte anexa tão somente recibos de fls. 8 a 23.

É pertinente aqui transcrever o disposto no artigo 29 do Decreto nº 70.235/72:

“Art. 29. **Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção**, podendo determinar as diligências que entender necessárias.” (grifo nosso).

Cabe ressaltar uma noção básica da teoria da prova no âmbito administrativo. Na busca da verdade material – princípio este informador do processo administrativo fiscal – forma o julgador seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

O julgador administrativo não está adstrito a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo estabelecer sua convicção a partir do cotejamento de elementos de variada ordem – desde que estejam estes, por óbvio, devidamente juntados ao processo.

Na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam elidir a imputação da irregularidade e, se a comprovação é possível e esse não a faz, é lícito concluir que tais operações não ocorreram de fato, tendo sido registradas unicamente com o fito de reduzir indevidamente da base de cálculo tributável.

Na situação presente e conforme análise da documentação trazida aos autos, não houve o convencimento de que as despesas médicas ocorreram na forma e valores alegados pela contribuinte. Assim, mantêm-se as glosas das despesas médicas, por falta de comprovação do efetivo pagamento e prestação dos serviços.

Posto isto e tudo mais que consta dos autos, **VOTO** pela procedência do lançamento, consubstanciado no auto de infração.”

A turma julgadora da DRJ concluiu então pela total improcedência da impugnação.

Cientificado, o interessado apresentou recurso voluntário de fl. 45 e segs. no qual não acrescenta novas razões de defesa em relação às já trazidas em sede de impugnação, tampouco apresenta novos documentos.

É o relatório.

Fl. 7 do Acórdão n.º 2001-001.476 - 2ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10840.003208/2005-65

Voto

Conselheiro Honório Albuquerque de Brito - Relator

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

REGIMENTO INTERNO DO CARF – APLICAÇÃO § 3º, Art. 57

Da análise do recurso voluntário impetrado, tem-se que por meio do mesmo o contribuinte não apresenta novas razões de defesa além das já trazidas em sede de impugnação na primeira instância julgadora administrativa, bem como não traz qualquer nova documentação que sustente seus argumentos. O texto do recurso voluntário repisa, em termos de conteúdo, as argumentações já apresentadas na impugnação, ainda que de forma mais prolixa e rebuscada.

Os argumentos 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 percorridas com clareza no voto posto no Acórdão n.º 03-26.966 recorrido, conforme transcrito acima na parte “Relatório” do presente acórdão.

Do Regimento Interno do CARF, art. 57, § 3º:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I verificação do quórum regimental;

II deliberação sobre matéria de expediente; e

III relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017).

Com relação à alegação do recorrente de que o Fisco não teria procedido a diligências prévias ao lançamento das quais ele tivesse conhecimento, sugerindo assim suposta afronta ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, cabe aqui reforçar o esclarecimento de que a ação fiscal, que no caso culminou com o lançamento do crédito tributário, é um procedimento inquisitório onde o fiscal responsável pode ou não promover, a seu critério, diligências complementares que julgar necessárias a fim de obter o conjunto de elementos suficiente para a formação da sua convicção acerca da infração tributária investigada. Uma vez formada essa convicção, a partir dos elementos obtidos, quer seja em respostas a intimações feitas, em diligências junto ao próprio fiscalizado ou terceiros, ou a partir das informações e dados já constantes dos sistemas internos da Receita Federal, o Fiscal está legalmente apto a concluir pela constituição ou não do crédito tributário por meio do lançamento.

Dispõe o art. o art.73 do Decreto n.º 3.000, de 1999:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

§ 1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 4º). (grifei)

Ora, situação que poderia ensejar anulação do lançamento por cerceio de defesa teria ocorrido caso o contribuinte não pudesse, por culpa da administração pública, ter apresentado os elementos de prova a seu favor ou se os mesmos fossem de muito difícil ou impossível produção, ou ainda, em os tendo apresentado, houvessem sido ignorados pelo julgador. Não ocorreu qualquer dessas situações. Dos autos do processo fica claro que foi dada ao contribuinte a oportunidade de apresentar os comprovantes na ação fiscal, e posteriormente apresentar impugnação na esfera administrativa, juntando a ela os elementos hábeis a embasar seus argumentos, pois teve o prazo de até trinta dias da ciência do auto de infração para providenciá-los. Tanto é verdade que o contribuinte apresentou, tempestivamente, junto à DRJ, impugnação na qual discorre suas razões de defesa.

Observo ainda que as declarações apresentadas, fornecidas pelos mesmos profissionais que emitiram os recibos, são hábeis a atestar a autenticidade desses últimos, ou seja, que os recibos foram de fato emitidos pelos signatários neles indicados. Entretanto, não se prestam a fazer prova da transferência de numerário de quem arcou com o ônus da despesa para o prestador do serviço.

Desta forma, confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa quanto à matéria recorrida, pelos seus próprios fundamentos, para considerar improcedente o recurso voluntário.

CONCLUSÃO:

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

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito