



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10845.000904/2009-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-005.821 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 25 de abril de 2023
Recorrente ARNALDO TEBECHERANE HADDAD
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005

DESPESAS MÉDICAS . COMPROVAÇÃO.

A dedução com despesas médicas somente é admitida se comprovada com documentação hábil e idônea. Os recibos não fazem prova absoluta da ocorrência do pagamento, devendo ser apresentados outros elementos de comprovação, quando solicitados pela autoridade fiscal (Súmula CARF nº 180).

DEPENDENTE MAIOR DE 21 E ATÉ 24 ANOS DE IDADE. CURSO COM NATUREZA DE CURSO SUPERIOR. EXIGÊNCIA PARA POSSIBILITAR A DEDUÇÃO.

O fato de o(a) filho(a) estar atendendo a curso de especialização ministrado em estabelecimento de ensino superior por si só não permite sua dedução como dependente na declaração do pai, sendo necessário que o curso tenha a natureza de curso superior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Rocha Paura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2001-005.821 - 2ª Seju/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 10845.000904/2009-01

Relatório

A seguir transcreve-se o relatório do acórdão nº 17-44.511 da 10ª Turma da DRJ em São Paulo(2)/SP (fls. 96 e segs.).

“O sujeito passivo do lançamento insurge-se contra o lançamento de fls. 11 e seguintes, emitido em 13/04/09, relativa ao imposto sobre a renda das pessoas físicas DIRPF EX2005/AC2004, que glosou os valores pleiteados, na declaração de ajuste, a título de dedução de despesas médicas, Previdência Privada/FAPI, dependente e instrução. Totalizando R\$ 21.064,10 de deduções glosadas (R\$17.394,10+R\$400,00+R\$1.272,00+R\$1.998,00, respectivamente).

Transcrevo parcialmente o lançamento:

(fl.12). “Glosada a dedução com a dependente Carolina Castaldi T. Haddad, filha do contribuinte, (...), estando a mesma na condição de maior de 21 (...), não fez comprovação de inscrição em curso universitário e/ou escola técnica, tendo comprovado a sua inscrição em curso de especialização realizado pela Fundação FUNVET.”

(fl.13). “(...) Glosadas também as deduções, a vista dos documentos apresentado pelo contribuinte, pela não comprovação nos termos exigidos em intimação da efetividade da prestação do serviço, assim, como pela não comprovação do desembolso dos valores declarados como pagos à Cláudio Sérgio Mucci, à Adriana Villa Dantas e à Roberto Barbieri Mello.”

Na impugnação apresentada às fls. 01 e seguintes se requer, em síntese, sem prejuízo da leitura integral da impugnação, a revisão parcial do lançamento. Alega que os recibos apresentados são prova suficiente para comprovar as despesas médicas e que, portanto, não caberia a exigência de outros documentos. Que o curso de especialização feito por Carolina Castaldi T. Haddad pode ser deduzido; autorizando, assim, a condição de dependente da mesma. Com o reconhecimento da dependência de Carolina Castaldi T. Haddad entende que cabe o reconhecimento das despesas médicas da mesma. Não impugna o valor glosado relativo ao plano de saúde UNIMED de sua esposa e o valor glosado relativo a previdência privada.

O órgão de origem transferiu para o processo nº 15196.000050/2009-61 a parte não impugnada (R\$400,00 relativa a previdência privada e R\$ 2.133,06 relativo a plano de saúde de Eliana Castaldi T. Haddad) (fls 16 a 18 e 85)”

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

Da fundamentação legal.

A legislação tributária concede ao contribuinte, por ocasião da declaração anual de ajuste, a possibilidade de realizar deduções da base de cálculo do imposto de renda. A legislação ainda exige que o contribuinte, quando intimado, comprove que as deduções pleiteadas na declaração preencham todos os requisitos exigidos, sob pena de serem consideradas indevidas e o valor pretendido como dedução seja apurado e lançado em procedimento de ofício. Neste sentido o art. 8 da Lei nº 9.250/95 e o §3º, art. 11, do Decreto-Lei nº 5.844/43:

(Lei 9.250/95) “Art.8. A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - 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;

II - das deduções relativas:

a) aos **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;

b) a pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1o, 2o e 3o graus, creches, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual de R\$ 1.998,00 (um mil, novecentos e noventa e oito reais); (Redação dada pela Lei nº 10.451, de 10.5.2002) (Vide Medida Provisória nº 232, 2004)

c) à quantia de R\$ 1.272,00 (um mil, duzentos e setenta e dois reais) por dependente; (Redação dada pela Lei nº 10.451, de 10.5.2002)

---((Do Decreto nº 3.000/99, destaca-se:

“Seção III - Dependentes

Art.77.(...) §1º **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 vinte e um anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

IV-o menor pobre, até vinte e um anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial;

V-o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até vinte e um anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

VI-os pais, os avós ou os bisavós, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;

VII-o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador.”

(...)

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

(...)

e) às contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social;

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

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 Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, **podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;**”(grifei)

(Decreto-Lei nº 5.844/43) “Art.11. § 3º **Todas as deduções estarão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.**” (grifei)

“§ 4º Se forem pedidas deduções exageradas em relação ao rendimento bruto declarado, ou se tais deduções não forem cabíveis, de acordo com o disposto neste capítulo, poderão ser glosadas sem audiência de contribuinte.”

Do Decreto nº 3.000/99:

“Art.80. §1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, §2º):

II-restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;”

O art. 797 do Decreto nº 3.000/99, que trata da manutenção e guarda dos documentos vinculados às Declarações de Ajuste do Imposto de Renda, dispõe que:

“Art. 797. É dispensada a juntada, à declaração de rendimentos, de comprovantes de deduções e outros valores pagos, obrigando-se, todavia, os contribuintes a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras, quando estas julgarem necessário (Decreto-Lei nº 352, de 17 junho de 1968, art. 4º).”

Da análise das provas apresentadas (Despesas Médicas)

Os documentos de fls. 37 a 39 (Adriana Villa Dantas) e 43 a 46 (Roberto Barbieri Mello) não podem ser aceitos para fins de comprovação do direito a dedução declarada pois não atendem todos os requisitos do inc. III, §2º do art.8º da Lei nº 9.250/95. (ausência de endereço).

Observa-se que um dos recibos de fl.45 (setembro) consta o ano-calendário de 2005; sendo que o ano em análise é 2004. Observa-se também que os recibos de fls. 47 e 48 (Roberto Barbieri Mello) são relativos a pessoa não dependente (Carolina C. Haddad) e também não informam o endereço.

Os já citados documentos e os demais elementos trazidos aos autos (fl.39 – Cláudio Sérgio Mucci e outros) não alteram o fato de que não foi feita a prova do pagamento (art. 8º, II, “a” da Lei nº 9.250/95), desenvolvendo-se o argumento mais a frente. A prova definitiva da realização das despesas médicas deve ser feita com a prova do pagamento das mesmas.

Mantenho a glosa.

A despesa relativa ao plano de saúde de Carolina C. T. Haddad (fl.40 – R\$761,04) não pode ser deduzida, pois não se logrou comprovar a dependência da mesma.

Mantenho a glosa.

Da força probante dos recibos.

A Lei nº 9.250/95, no §2º, III, art. 8º, reforça, ainda, que a possibilidade de dedução prevista na alínea ‘a’ do inciso II limita-se a pagamentos **comprovados** e, logo a seguir, enumera os requisitos formais dos quais os recibos devem ser revestidos.

Esta norma, no entanto, não dá aos comprovantes, ainda que presentes todas estas formalidades, valor probante absoluto. A apresentação de recibos com nome e endereço do emitente tem potencialidade probatória relativa e esta deve ser limitada por todos os outros elementos de convicção coletados pelo auditor no decorrer da ação fiscal. Dessa forma, mesmo que os recibos contenham todos os requisitos formais exigidos, o § 3º, do art.11, do Decreto-Lei nº 5.844/43 permite que a fiscalização exija provas complementares àquela descritas pela Lei nº 9.250/95.

“(Decreto-Lei nº 5.844/43) Art.11. § 3º Todas as deduções estarão **sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.**”(grifei)

É de se ter em conta, ao examinar esta questão, que a comprovação de despesas médicas, odontológicas, etc. por meio de recibos é muito frágil. A apresentação destes documentos, em muitos casos, deve servir apenas como ponto de partida para a

comprovação das despesas declaradas, não sendo a autoridade fiscal obrigada se satisfazer apenas com eles.

Observo que a prova definitiva e incontestável da despesa médica é feita com a apresentação de documentos que comprovem a transferência de numerário (o pagamento) e de documentos que comprovem a realização do serviço (radiografias, receitas médicas, exames laboratoriais, notas fiscais de aquisição de remédios e outras). A apresentação de recibos, por si só não tem esta capacidade.

O contribuinte deve ter em conta que o pagamento de despesa médica não envolve apenas ele e o profissional de saúde, mas também o Fisco - caso haja intenção de se beneficiar desta dedução na declaração de rendimentos. E, por isso, deve se acautelar na guarda de elementos de prova da efetividade do pagamento e do serviço. Observo, enfim, que o pagamento em dinheiro/moeda corrente serve muito bem para quitar um débito, mas comprová-lo, ainda mais junto a terceiros, pode se tornar tarefa árdua.

Recibos englobados.

Cabe esclarecer que os recibos devem ser emitidos no momento em que há a transferência do numerário, além do que, o profissional beneficiário está obrigado à apuração do recolhimento mensal obrigatório carnê-leão e por isso são irregulares os recibos emitidos que englobem pagamentos em outros meses.

Da análise das provas apresentadas (Dependentes).

Pelo exposto no item abaixo (“Da análise das provas apresentadas (Instrução)”), não há como reconhecer a condição de dependente de Caroline Castaldi T. Haddad, pois a mesma já contava com 23/24 anos no curso do ano-calendário de 2004. Mantenho a glosa.

Da análise das provas apresentadas (Instrução).

Com relação ao tema cabe transcrever a pergunta de nº 363 do Livro de Perguntas e Respostas do ano-calendário em questão:

*“Pergunta nº363. O que se considera curso de especialização? Considera-se curso de especialização aquele **que se realiza após a graduação em curso superior** e atende às exigências de instituições de ensino. Nesse conceito enquadram-se, por exemplo, os cursos de pós-graduação lato sensu.” (grifei)*

A pergunta acima contém referência ao art.41, §4º, inciso II da IN nº15/2001, abaixo:

*“Art. 41. Considera-se **instituição de ensino** aquela regularmente autorizada, pelo Poder Público, a ministrar educação básica – educação infantil, ensino fundamental e ensino médio – e educação **superior**, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996.*

§ 1º § 2º § 3º (...)

*§ 4º A **educação superior** abrange os seguintes cursos e programas:*

I - de graduação, abertos a candidatos que tenham concluído o ensino médio ou equivalente e tenham sido classificados em processo seletivo;

*II - de pós-graduação, compreendendo programas de mestrado e doutorado, bem assim cursos de especialização **abertos a candidatos diplomados em cursos de graduação** e que atendam às exigências das instituições de ensino.”(grifei)*

Pelo disposto acima, além de provar que Caroline Castaldi T. Haddad cursava um curso de especialização no ano-calendário (fl.75), caberia ao contribuinte provar que o curso de especialização foi aberto a candidatos diplomados em curso de graduação; ou seja, que o curso de especialização se seguiu a uma diplomação de Caroline Castaldi T. Haddad em curso de graduação . Inexiste prova deste aspecto.

Pelo exposto, mantenho a glosa.

Do ônus da prova.

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O artigo 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 da prova.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o impugnante a obrigação da comprovação e justificação das deduções, e não o fazendo, implica no não cabimento das deduções. E, ainda o ônus de provar implica em trazer elementos que não deixem margem à dúvida.

Da apreciação da prova.

É oportuno salientar que a autoridade julgadora pode, no que tange à análise das provas, formar livremente a sua convicção, a teor dos artigos. 131 e 332 do Código de Processo Civil e do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972.

Cabe observar que impugnação redigida em termos genéricos, sem o desenvolvimento do tema ou desacompanhada de indícios de prova, não cria questão a ser tratada em sede de julgamento administrativo.

CONCLUSÃO

Isto posto, voto no sentido de considerar **IMPROCEDENTE a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.**”

Cientificado da decisão de primeira instância em 08/10/2010, o sujeito passivo interpôs, em 09/11/2010, Recurso Voluntário, fl. 107, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) os documentos apresentados comprovam a dedutibilidade de dependente maior de 21 anos
 - b) as despesas com instrução da dependente estão comprovadas nos autos
 - c) as despesas médicas de dependente estão comprovadas nos autos
 - d) 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 Honório Albuquerque de Brito - Relator

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

A matéria que sobe ao CARF para julgamento cinge-se à dedução das despesas médicas supostamente havidas com os profissionais Adriana Villa Dantas (R\$ 3.500,00), Cláudio Sérgio Mucci (R\$ 5.000,00) e Roberto Barbieri Mello (R\$ 6.000,00), a dedução relativa a dependente e filha Carolina Castaldi Tebecherane Haddad (R\$ 1.272,00), com idade de 23/24, e em consequência as deduções de despesas a ela relativas, com instrução (R\$ 1.998,00) e com a Unimed Santos (R\$ 761,04).

Despesas médicas com Adriana Villa Dantas (R\$ 3.500,00), Cláudio Sérgio Mucci (R\$ 5.000,00) e Roberto Barbieri Mello (R\$ 6.000,00)

Dispõe o art. 73 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99) que a autoridade fiscal, se entender necessário, pode solicitar elementos de convicção da efetiva realização, bem como da natureza da despesa que se pretende deduzir. Assim, é lícito ao Fisco exigir, a seu critério, elementos comprobatórios das despesas, caso haja indícios que levem a questionamentos da efetividade da prestação dos serviços, de a quem foram prestados ou sobre quem assumiu seu ônus. A não apresentação dos elementos solicitados, ou sua não aceitação como hábeis e idôneos, pode ensejar a glosa dos valores deduzidos. Nesse sentido a Súmula CARF nº 180:

Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais.

Trata-se o IRPF apurado na declaração de ajuste anual de um dos tributos para os quais ocorre o denominado lançamento por homologação, vale dizer, aquele em que o sujeito passivo tem o dever de apurar, declarar e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. O pagamento assim antecipado extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. Cabe nesse caso ao contribuinte apurar os rendimentos tributáveis e, caso queira, deduzir as despesas da natureza e nos limites que a lei lhe faculta, para então estabelecer a base de cálculo do imposto.

Como regra, não são dedutíveis da base de cálculo do IRPF as despesas gerais do contribuinte, quer sejam necessárias, indispensáveis ou meramente úteis, como aluguel do imóvel em que reside, alimentação, lazer, pagamento de aulas de idiomas estrangeiros, e uma infinidade de outras. As despesas dedutíveis são, em verdade, exceções que o legislador entendeu por conceder, atendidas determinados limites e condições.

Retornando à sistemática do lançamento por homologação no IRPF, dentro do prazo até que se dê a homologação, e enquanto a Fazenda Pública não interfere e não se pronuncia a respeito, opera-se como que uma presunção de verdade em relação à apuração do contribuinte. Entretanto, uma vez estabelecida a ação da Fiscalização da Receita Federal para verificação de eventuais infrações, cabe ao fiscal promover as diligências necessárias.

Assim sendo, não se mostra desarrazoada a exigência do Fisco da apresentação de elementos que comprovem, a juízo da autoridade tributária, a ocorrência da prestação do serviço, sua natureza e especialidade, a quem foi prestado, a transferência efetiva dos valores pagos de quem arcou com o ônus financeiro para o beneficiário. Ao contrário, é zelo da autoridade fiscal em cumprimento de suas obrigações funcionais, com amparo da lei. Ao solicitar, por exemplo, documentos que comprovem o efetivo pagamento dos valores, não está o fiscal necessariamente a atestar a inidoneidade do recibo apresentado ou tampouco do profissional que o emitiu. Está sim a solicitar elementos que se complementam na composição de um conjunto probatório com vista a formar sua convicção.

É certo que as solicitações de documentos devem atender à razoabilidade, devendo ser evitados os pedidos de provas impossíveis ou de difícil produção.

No curso da ação fiscal, deve o auditor responsável intimar com clareza o contribuinte fiscalizado sobre que elementos devem ser apresentados para análise dos fatos a serem apurados, descrevendo-os de forma a perfeitamente identificá-los. Posteriormente, caso a

autoridade fiscal conclua pelo lançamento do crédito tributário, deve apresentar a descrição clara e objetiva dos fatos e das infrações cometidas que ensejaram a apuração do mesmo. Isso para que o contribuinte possa, caso queira, exercer plenamente seu direito de defesa.

Uma vez que não foi apresentada a comprovação exigida, devem ser mantidas as glosas das deduções das despesas médicas **com Adriana Villa Dantas (R\$ 3.500,00), Cláudio Sérgio Mucci (R\$ 5.000,00) e Roberto Barbieri Mello (R\$ 6.000,00).**

Dedução de dependente maior de 21 anos e até 24 anos - Carolina Castaldi Tebecherane Haddad (R\$ 1.272,00).

O recorrente sustentou a dedução da filha Carolina, que cursava a Fundação FUNVET, apoiando-se na prerrogativa que lhe concede o § 2º do art. 77 do RIR/99:

§ 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) grifo nosso.

A DRJ refutou a argumentação alegando que deveria o impugnante, além de provar que Caroline Castaldi T. Haddad cursava um curso de especialização no ano-calendário, provar que o curso de especialização foi aberto a candidatos diplomados em curso de graduação, ou seja, que o curso de especialização se seguiu a uma diplomação de Caroline Castaldi T. Haddad em curso de graduação, a partir do conceito de **educação superior** contemplado no art. 41, §4º, inciso II da IN nº15/2001:

§ 4º A educação superior abrange os seguintes cursos e programas:

I - de graduação, abertos a candidatos que tenham concluído o ensino médio ou equivalente e tenham sido classificados em processo seletivo;

II - de pós-graduação, compreendendo programas de mestrado e doutorado, bem assim cursos de especialização abertos a candidatos diplomados em cursos de graduação e que atendam às exigências das instituições de ensino.”

Correta a interpretação da turma julgadora da instância de piso. Ora, por óbvio, ao mencionar “**estabelecimento de ensino superior**”, está o legislador a referir-se a **cursos** com natureza de ensino superior, uma vez que o que se pretende é favorecer a continuidade da formação do jovem, em um mercado competitivo, para a qual é normal que a idade do estudante ultrapasse 21 anos. Não seria, dessa forma, possível deduzir despesas com qualquer espécie de curso, ainda que eventualmente ministrado em um estabelecimento de ensino superior.

Assim, entendo que deve ser mantida a glosa da dedução padrão por dependente referente à filha do contribuinte, **Carolina Castaldi Tebecherane Haddad**, uma vez que afastada a sua pretensa condição de dependente para fins do imposto de renda.

Deduções de despesas com instrução (R\$ 1.998,00) e com a Unimed Santos (R\$ 761,04) referentes à filha do contribuinte, Carolina Castaldi Tebecherane Haddad

Uma vez afastada a condição de dependente de Carolina Castaldi Tebecherane Haddad, devem ser mantidas as glosas das deduções de despesas com instrução e despesas médicas a ela relacionadas.

CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, conforme acima descrito.

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito