



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.720103/2010-82
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-004.580 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 26 de outubro de 2021
Recorrente SERGIO ANTONIO FASSINA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

RECURSO VOLUNTÁRIO. REPRODUÇÃO DE PEÇA IMPUGNATÓRIA. AUSÊNCIA DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA.

Cabível a aplicação do artigo 57, §3º do RICARF - faculdade do relator transcrever a decisão de 1ª instância - quando este registrar que as partes não inovaram em suas razões de defesa.

DEPENDENTES. SOGROS. DECLARAÇÃO EM CONJUNTO.

A dedutibilidade dos sogros na declaração de ajuste somente é permitida no caso deles não receberem rendimentos tributáveis superiores ao limite de isenção e na hipótese da declaração estar sendo apresentada em conjunto pelo casal. Estando o cônjuge dispensado da apresentação da declaração de ajuste, sua condição na declaração do outro cônjuge é de mero dependente, hipótese em que não é permitida a dedução de seus pais como dependentes do cônjuge declarante.

DESPESAS MÉDICAS. PROVA DO EFETIVO PAGAMENTO.

As despesas médicas sempre devem ser especificadas e comprovadas para fins de sua dedutibilidade da base de cálculo do imposto de renda na apresentação da Declaração de Ajuste anual.

DESPESA COM INSTRUÇÃO. DEDUÇÃO.

A dedução de despesa com instrução está condicionada à comprovação idônea e a devida previsão legal.

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)

Marcelo Rocha Paura - Relator(a)

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

Relatório

Trata o processo de Notificação de Lançamento, ano-calendário 2005, exercício 2006, em que se exige do contribuinte acima identificado a importância de:

Imposto Suplementar	R\$ 2.404,20
Multa de Ofício	R\$1.803,15
Juros de Mora (até 30/09/2010)	R\$1.168,20
Total	R\$ 5.375,55

A presente Notificação, conforme a Descrição dos Fatos, decorre da glosa de dependente (sogra do contribuinte), glosa de despesa com instrução (curso pré-vestibular) e glosa de despesas médicas (despesas da dependente glosada e demais despesas não comprovadas). Além disso, também foi apurada omissão de rendimentos recebidos da fonte pagadora Sasazaki Indústria e Comércio Ltda.

Regularmente cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação alegando em síntese que:

Afirma que é casado com a Sra. Catarina Inês da Silva Fassina e que a declaração apresentada é em conjunto com sua cônjuge.

Cita os dependentes declarados, entre eles a Sra. Catarina, e afirma que a Sra. Maria Salvagiolo da Silva, mãe de sua esposa, foi indevidamente excluída do rol de dependentes com a consequente exclusão de suas despesas médicas.

Contesta a exclusão de sua sogra, Sra. Maria Salvagiolo afirmando que a declaração é em conjunto com sua esposa.

Cita julgados administrativos e aduz que sua sogra preenche os requisitos legais para ser considerada dependente na declaração em conjunto.

Contesta a glosa de despesas médicas e informa que as despesas realmente ocorreram e devem ser acatadas pois os recibos atendem os termos legais.

Quanto às despesas médicas com a Dra. Danielle Aparecida Salami, portadora do CPF nº059.894.386-21, as quais importam em R\$ 3.000,00, aduz que a legislação não se atém ao local da prestação de serviços médicos, podendo, inclusive, ser realizado em outro país, desde que os documentos (recibos) preencham os requisitos legais.

Alega que os recibos foram emitidos para este Impugnante, conforme se verifica pela simples leitura dos mesmos, e, por questão lógica, se entende que o contribuinte foi o paciente da fisioterapia.

Quanto a motivação fiscal de que não consta o endereço do profissional no Recibo, afirma que basta observar o recibo e ver que este foi emitido na cidade de Cascavel,

Paraná, bem como constou a identificação profissional da Fisioterapeuta, ou seja, o local da prestação do serviço está comprovado, e, com a identificação da médica (número do Crefito 1672 LTT-F) se obtém o endereço da mesma.

Em relação a alegação de que no ano de 2005 a fisioterapeuta possuía apenas 21 anos, argumenta que tal fato é totalmente desconhecido por este Impugnante, e, se a mesma não poderia exercer tal profissão com tal idade não cabe ao contribuinte tal averiguação, devendo o Fisco, caso entenda necessário, efetuar denúncia para o órgão competente.

Quanto a alegação de que a referida médica não informou o recebimento de rendimentos de pessoas físicas, aduz que tal fato não pode ser motivo para rejeitar os recibos ora apresentados, pois a omissão de rendimentos foi efetuada por aquela profissional médica, devendo a Receita Federal fiscalizar se houve erro ou não na declaração dela e não na minha.

Esclarece ainda que, na época, seu plano de saúde não cobria os serviços de fisioterapia.

Com relação ao recibo de pagamento para Simone Passoni Lopes (CPF 101.491.818-92), no valor de R\$ 430,00, datado de 20/12/2005, recibo este em nome da dependente Larissa Cristina Fassina, esclarece que a Receita Federal alega que a profissional não informou rendimentos recebidos de pessoas físicas no exercício de 2006, declarando apenas rendimentos da Fundação Municipal de Ensino Superior de Marília. Da mesma forma como já foi debatido anteriormente, entende que tal fato não pode ser motivo para rejeitar o recibo apresentado, pois a omissão de rendimentos foi efetuada por aquela dentista, devendo a Receita Federal fiscalizar se houve erro ou não da parte dela.

Quanto à despesa com instrução, informa que tal pagamento foi efetuado para o chamado "Terceirão", ou seja, para a conclusão da terceira série do ensino médio e conjuntamente o preparatório para vestibular. Assim sendo, entende que tal dedução deve ser mantida.

Por fim, requer:

- a) Seja recebida e autuada a competente e tempestiva Impugnação em todos os seus termos e documentos;
- b) Seja, a cargo da Secretaria da Receita Federal, comprovada a inidoneidade dos documentos (recibos) apresentados, tendo em vista que os mesmos preenchem os requisitos legais, bem como a boa-fé se presume;
- c) Sejam declarados idôneos os documentos (recibos) apresentados, os quais foram excluídos de minha declaração de Imposto de Renda;
- d) Seja, ante a veracidade dos documentos (recibos), abatido tal valor de minha declaração, tornando nula a cobrança via lançamento de tais valores;
- e) Seja a senhora Maria Salvagiolo da Silva (CPF 258.549.528-73) novamente inclusa como dependente em minha declaração de Imposto de Renda, e, por consequência, as despesas com ela tidas sejam abatidas, bem como anulada a cobrança via lançamento de tais valores;
- f) Ao final, seja julgada totalmente procedente a presente Impugnação, e, declarada nula a cobrança que por mim foi recebida via Notificação de Lançamento.

Protesta ainda, pelo direito de produzir todas as provas legalmente admitidas, inclusive com a apresentação de nova documentação caso seja necessário para o deslinde do presente feito.

É o relatório.

A decisão de primeira instância foi proferida com a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2005

DEPENDENTES. SOGROS. DECLARAÇÃO EM CONJUNTO.

A dedutibilidade dos sogros na declaração de ajuste somente é permitida no caso deles não receberem rendimentos tributáveis superiores ao limite de isenção e na hipótese da declaração estar sendo apresentada em conjunto pelo casal. Estando o cônjuge dispensado da apresentação da declaração de ajuste, sua condição na declaração do outro cônjuge é de mero dependente, hipótese em que não é permitida a dedução de seus pais como dependentes do cônjuge declarante.

DESPESAS MÉDICAS. PROVA DO EFETIVO PAGAMENTO.

As despesas médicas sempre devem ser especificadas e comprovadas para fins de sua dedutibilidade da base de cálculo do imposto de renda na apresentação da Declaração de Ajuste anual.

DESPESA COM INSTRUÇÃO. DEDUÇÃO.

A dedução de despesa com instrução está condicionada à comprovação idônea e a devida previsão legal.

Cientificado da decisão de primeira instância, inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, alegando, em apertada síntese, os argumentos deduzidos na impugnação.

É o relatório.

Voto

Da Admissibilidade

Preliminarmente há de se conhecer a impugnação pelo fato de ser tempestiva, e conter os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e alterações posteriores.

Do Mérito

Inicialmente, transcrevemos o disposto no §3º, art. 57 da Portaria MF nº 343, de 09.06.2015, que aprovou o RICARF vigente, in verbis:

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 nº 329, de 2017) (grifei)

Compulsando os autos, verifico que o interessado ao apresentar seu recurso voluntário, basicamente, manteve as argumentações de sua impugnação, **não apresentando novas razões de defesa** perante este Colegiado.

Considerando este fato; Considerando a minha absoluta concordância com os fundamentos do Colegiado **a quo**; e Considerando, ainda, o fundamento regimental acima reproduzido, **utilizo como razões de decidir às do voto condutor do acórdão de primeira instância, a seguir transcritas:**

Voto

Inicialmente, verifico que a omissão de rendimentos apurada, de R\$168,90, não foi impugnada pelo contribuinte, razão pela qual a DRF de origem deve avaliar a possibilidade de desmembramento para cobrança do valor do imposto decorrente da referida omissão, se houver, nos termos do parágrafo 3º do art.21 do Decreto 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal - PAF.

Analisando detidamente os autos, verifico que a glosa de dependente está correta pois realmente a sogra não pode constar como dependente do contribuinte.

Nesse ponto, cumpre esclarecer o conceito de declaração em conjunto, que é uma modalidade de apresentação da Declaração de Ajuste Anual.

Uma declaração é considerada em conjunto quando o cônjuge, não titular da Declaração de Ajuste Anual, possuir rendimentos e/ou estiver obrigado a declarar por qualquer outra das condições de obrigatoriedade de apresentação da declaração e a fizer, por opção, na mesma declaração de seu cônjuge ou companheiro.

A apresentação da declaração de rendas em conjunto é condição necessária para que possa contemplar a dedução do sogro ou sogra como dependente. A relação de dependência na verdade, segundo o art. 35, VI, da Lei nº 9.250/1995, não trata de “sogro ou sogra do titular” mas de “pai e mãe do cônjuge que está declarando em conjunto com o titular” e que, portanto, tem direito à dedução de seus próprios genitores.

No caso em concreto, na Declaração de Ajuste Anual em tela, há exclusivamente rendimentos do impugnante, portanto trata-se de declaração individual, na qual a cônjuge está incluída apenas como dependente.

Por outro lado, quando são oferecidos à tributação rendimentos de ambos os cônjuges, estes são declarantes e a declaração de ajuste anual é em conjunto, hipótese em que é admissível a inclusão de dependentes dos dois declarantes.

Em suma, a rigor sogro ou sogra não pode ser dependente do genro ou da nora para fins de dedução do imposto de renda, admitindo-se essa dedução apenas nos casos de declaração em conjunto, englobando os rendimentos auferidos pelo filho ou filha do sogro ou da sogra, de modo a justificar esse abatimento, e desde que estes (sogro ou sogra) não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção anual, nem estejam declarando em separado. O fato de a filha ser informada na declaração do cônjuge como dependente não permite que seus pais possam ser considerados dependentes do cônjuge declarante.

Vale lembrar que o manual de perguntas e respostas da SRF, pergunta nº 81, Exercício 2008, esclarece quem é considerado como declarante em conjunto:

“Somente é considerado declarante em conjunto o cônjuge, companheiro ou dependente cujos rendimentos sujeitos ao ajuste anual estejam sendo oferecidos à tributação na declaração apresentada pelo contribuinte titular.”

Nestes termos, como já esclarecido, o fato do contribuinte declarar a sua esposa como dependente, sem informar rendimentos dela, não é suficiente para considerar a declaração em conjunto.

Em consequência, qualquer despesa médica referente à sogra do contribuinte também não pode integrar o rol de deduções da DIRPF do Notificado.

Especialmente com relação às glosas de despesas médicas, dispõe a legislação pertinente, Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, que dá sustentação à autuação:

“Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

§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.

§2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na esfera administrativa.

§ 3º (...)”

“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 dentárias.

§ 1º O disposto neste artigo:

I – (...)

II – (...)

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. (...)”

Além disso, é importante lembrar que as despesas dedutíveis restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, é a inteligência do já citado inciso II do §2º do art.8 da Lei 9.250/95, cito:

“Art. 8º 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;

(...)

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;”

Por certo que não convence a alegação de que se o recibo foi emitido para o contribuinte, seria lógico que o paciente é o próprio contribuinte. Ora, a previsão legal tem sua razão de ser pois, por vezes, quem paga não é o beneficiário do serviço, daí a necessidade de constar claramente nos recibos a descrição dos procedimentos e o paciente atendido.

É certo que 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 (art.73 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, aprovado pelo Decreto 3.000 de 1.999).

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para os contribuintes, transfere para esses a obrigação de comprovação e justificação das deduções; não o fazendo, sofrem as consequências 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 evidenciem a ocorrência da despesa dedutível.

Nesse contexto, verificando que o total das deduções é elevado, cabe ao fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo.

A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, não bastando a disponibilidade de simples recibos ou de declarações dos profissionais que teriam supostamente prestado os serviços. As deduções submetem-se a duas condições objetivas: **efetividade da prestação do serviço e onerosidade**. A ausência de um desses requisitos impede a fruição do benefício fiscal.

Portanto, revela-se equivocado o entendimento de que os recibos seriam suficientes e hábeis para comprovação dos pagamentos e lisura das deduções pleiteadas. Esta não é a correta interpretação do inciso III do § 2º do art. 8º da Lei 9.250, de 1995. A indicação de que o recibo deve conter o nome, endereço e número do CPF ou CNPJ de quem prestou o serviço refere-se apenas 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. Documentos, de natureza particular, por si sós, podem não ser suficientes para a comprovação do efetivo pagamento, mormente quando não constitui prova de transferência de numerário relativo à efetiva prestação de serviço que permita a dedução a título de despesa médica.

Nesse sentido, cabe esclarecer que os recibos e as declarações, porquanto manifestações unilaterais, não se prestam à comprovação inequívoca da ocorrência dos fatos neles descritos. Quando muito, podem instrumentalizar uma discussão de direito entre as partes, circunscrita a essa relação privada, não tendo eficácia plena

perante terceiros, mormente a Fazenda Pública e, ainda mais, quando se pretende, como no caso, modificar a base de cálculo de tributo.

Em contrapartida, a exigência de comprovação de efetivo pagamento tem justamente por finalidade a confirmação dos fatos por meio de outros elementos de prova, vale dizer, que sejam independentes de uma simples afirmação de suposta verdade. E a exigência proposta pela fiscalização tem sua razão de existir nos valores elevados que o contribuinte pretendeu deduzir.

De outra parte, como o litígio instaurado envolve a comprovação das despesas médicas, ou seja, a análise da prova suscitada, exsurge a prerrogativa da instância julgadora de formar livremente a sua convicção. É o teor do art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972:

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

No caso, alguns dos elementos apontados pela fiscalização, como a pouca idade da fisioterapeuta ou a falta de informação em DIRPF por parte dos prestadores de serviço, a meu ver, não justificariam a glosa. Entretanto, tais elementos impõem ao fisco a necessidade de exigir do contribuinte a comprovação robusta das suas despesas dedutíveis, em especial quanto ao efetivo pagamento e a efetiva prestação dos serviços conforme explicado.

No caso, o contribuinte não comprovou a efetividade dos serviços prestados e tampouco o efetivo pagamento.

A comprovação da efetividade da prestação dos serviços carece de elementos que indiquem que os tratamentos foram de fato prestados, como laudos, exames, Raio-X, etc..

Por outro lado, os pagamentos poderiam ser comprovados através de cheques nominais ou transferências bancárias para aos prestadores os serviços. No caso de pagamento em espécie, torna-se imprescindível a apresentação de extratos bancários com saques compatíveis em datas e valores com os recibos.

Ademais, as formalidades legais, como endereço do profissional, não podem ser dispensadas simplesmente porque, através do número de registro poder-se-ia encontrar o profissional. Obviamente o que consta na legislação tem sua razão de ser e não pode, administrativamente, ser desprezado como quer o contribuinte.

Com relação à glosa da despesa com instrução, diferente do que alega o contribuinte, o documento de fl.36 traz consignado que os pagamentos efetuados pelo contribuinte foram realizados à instituição de ensino por conta de “Curso Pré-Vestibular” freqüentado pelo dependente Maurício José Fassina, não havendo qualquer prova de que se trate de pré-vestibular concomitante com 3º ano do ensino médio como alega o impugnante.

Ressalte-se que o curso pré-vestibular não pode ser deduzido como despesa com instrução por falta de previsão legal. O art. do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 determina:

“Seção II

Despesas com Educação

*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).

§ 3º As despesas de educação 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, observados os limites previstos neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).

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

Assim, sem a devida previsão legal, não há como restabelecer a dedução pleiteada.

Por todo o exposto, voto pela improcedência da impugnação, mantendo o crédito tributário apurado.

Assim, desde já, proponho **a manutenção da decisão recorrida** pelos seus próprios fundamentos.

Conclusão

Por todo o exposto, **voto pela manutenção integral do lançamento.**

Nestes termos, **conheço** do Recurso Voluntário e, no mérito, **NEGO-LHE PROVIMENTO.**

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura