



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10935.721315/2014-19  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2001-006.868 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 22 de maio de 2024  
**Recorrente** GENESIO NILSON DE FRANCESCHI  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2010, 2011, 2012, 2013

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

Cabível a aplicação do artigo 114, §12, inciso I, do RICARF - faculdade do relator de adotar os mesmos fundamentos da decisão recorrida quando este registrar que as partes não inovaram em suas razões de defesa.

DESPESAS MÉDICAS . COMPROVAÇÃO.

A dedução com despesas médicas somente é admitida se comprovada com documentação hábil e idônea, relativas a tratamentos do titular da declaração e de seus dependentes legais para fins tributários, informados em DAA.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wilsom de Moraes Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Andressa Pegoraro Tomazela, Cleber Ferreira Nunes Leite (suplente convocado), Wilderson Botto, Honório Albuquerque de Brito (Presidente).

**Relatório**

A seguir transcreve-se o relatório do acórdão nº **12-69.238** da 1ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ (fls. 129 e segs.).

Trata-se de lançamento de crédito tributário do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF relativo aos anos-calendário de 2009, 2010, 2011 e 2012, efetuado por meio do Auto de Infração lavrado em 25/04/2014 (fls. 064/081), em face do contribuinte acima identificado, no montante de R\$ 49.733,32, sendo R\$ 20.517,47 de imposto, R\$ 4.399,97 de juros de mora calculados até 04/2014 e R\$ 24.815,88 de multa proporcional calculada sobre o principal.

Foram apuradas as seguintes infrações:

1) Deduções indevidas de dependente:

<b>Fato Gerador</b>	<b>Valor Apurado (R\$)</b>	<b>Multa (%)</b>
31/12/2009	1.730,40	75,00
31/12/2010	1.808,28	75,00
31/12/2011	1.889,64	75,00
31/12/2012	1.974,72	75,00

2) Deduções indevidas de despesas médicas:

<b>Fato Gerador</b>	<b>Valor Apurado (R\$)</b>	<b>Multa (%)</b>
31/12/2009	3.055,99	75,00
31/12/2009	9.125,40	150,00
31/12/2010	854,13	75,00
31/12/2010	12.555,00	150,00
31/12/2011	1.145,36	75,00
31/12/2011	11.910,00	150,00
31/12/2012	4.850,73	75,00
31/12/2012	12.120,00	150,00

3) Deduções indevidas de despesas com instrução:

<b>Fato Gerador</b>	<b>Valor Apurado (R\$)</b>	<b>Multa (%)</b>
31/12/2009	2.708,94	75,00
31/12/2010	2.830,84	75,00
31/12/2011	2.958,23	75,00
31/12/2012	3.091,35	75,00

Relativamente a todo o procedimento fiscal desenvolvido, foi lavrado o Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 058/063, parte integrante do Auto de Infração. A seguir uma síntese das informações registradas no TVF:

Intimado a apresentar comprovação de dependência de Rebeca Dupont Kalinoski, o contribuinte não se manifestou nem apresentou qualquer documentação. Considerando que foi apurado nos sistemas informatizados da Receita Federal que Rebeca é filha da irmã do cônjuge do Contribuinte e tendo em vista que o Contribuinte não comprovou deter a guarda judicial da menor, foram glosadas as deduções de dependentes relativas aos anos-calendário 2009 a 2012.

Quanto às despesas médicas, foram as seguintes as glosas de deduções e respectivas motivações dadas pela Autoridade Fiscal:

Ano-Calendário	Beneficiário da Despesa	Valor da Glosa	Motivação para a Glosa
2009	Cenira da Silva Messias Gomes	R\$ 9.125,40	O Contribuinte não apresentou qualquer documentação nem comprovou o pagamento das despesas.
2010	Sergio de Lima	R\$ 8.750,00	
2010	Odair Moreira Dias	R\$ 3.805,00	
2011	Sergio de Lima	R\$ 7.280,00	
2011	Odair Moreira Dias	R\$ 4.630,00	
2012	Sergio de Lima	R\$ 7.430,00	
2012	Odair Moreira Dias	R\$ 4.690,00	
2009	Unimed	R\$ 3.055,99	O Contribuinte apresentou Documentação na qual consta que os beneficiários do plano de saúde são, além do contribuinte, seu cônjuge Bernardete Dupont de Franceschi e sua sobrinha Rebeca Dupont Kalinoski. O cônjuge não está informado como dependente na DIRPF e a sobrinha foi desconsiderada como dependente por não deter o contribuinte a sua guarda judicial. Desta forma, somente as despesas do contribuinte podem ser deduzidas
2010	Unimed	R\$ 854,13	Uma vez que a sobrinha Rebeca foi desconsiderada como dependente, as suas despesas não podem ser deduzidas pelo Contribuinte.
2011	Unimed	R\$ 1.145,36	
2012	Unimed	R\$ 1.145,36	
2012	Unimed	R\$ 3.705,37	O contribuinte deduziu indevidamente despesas de juros e despesas do cônjuge Bernardete Dupont de Franceschi que não está informada como dependente e apresenta Declaração Anual de Ajuste em separado.

No tocante às despesas com instrução, em razão de os pagamentos declarados referirem-se a Rebeca Dupont Kalinoski, que foi desconsiderada como dependente, as despesas não podem ser deduzidas, razão pela qual foram glosadas as respectivas deduções dos anos-calendário 2009 a 2012.

Por ter a Fiscalização considerado que ficou evidenciada a prática da conduta prevista no inciso II do art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488/2007, combinado com os arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502/1964, foi aplicada a multa de ofício qualificada correspondente a 150% do valor imposto apurado decorrente das glosas de deduções inexistentes. Sobre as demais infrações foi aplicada a multa de 75%.

Em decorrência de o Contribuinte ter praticado, em tese, crime contra a ordem tributária definido nos artigos 1º e 2º da Lei n.º 8.137/1990, foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais através do Processo Administrativo n.º 10935.721316/2014-55.

Cientificado do Lançamento em 07/05/2014, conforme Aviso de Recebimento dos Correios de fls. 087, o Contribuinte apresentou Impugnação em 22/05/2014 (fls. 090/141), alegando, em síntese, que:

- A glosa da dedução de dependente fundamentada na ausência de Termo de Guarda Judicial contraria o art. 226 da Constituição Federal, o qual prevê que a família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado.
- Desde o recebimento do Termo de Intimação Fiscal até a lavratura do Auto de Infração, o contribuinte colaborou com a Receita Federal em todos os aspectos, pois não omitiu nenhuma informação, para ser a fiscalização o mais transparente possível.

- A menor Rebeca Dupont Kalinoski é filha biológica de Márcio Diógenes Kalinoski e Neusa Dupont Kalinoski, sendo a mãe biológica desta criança irmã de Bernadete Dupont Franceschi, esposa do autuado. São os pais adotivos que sempre a matricularam no colégio. Esta criança, portanto, nunca conviveu com os pais biológicos. Desde o seu nascimento, ela tem como pais e responsáveis o Contribuinte e sua esposa.
- Por questões de foro íntimo, o Impugnante optou por não formalizar em Juízo a guarda da menor. Não se trata de menor pobre de até 21 anos, como se interpretou no Auto de Infração como, pois na verdade a condição de Rebeca condição é de filha do Impugnante, sendo imutável esta situação.
- Não se justificaria a glosa das despesas tidas com a menor, pois contrárias inclusive ao disposto no art. 20 da Lei 8.069/90.
- Na qualidade de filha, portanto, estão autorizadas todas as deduções feitas pelo impugnante, sendo que lançadas aquelas mais básicas, como educação e saúde, tudo dentro da Legislação.
- Com relação ao lançamento de R\$ 12.200,00 apontado para efeito de glosa do calendário 2012, é oportuno dizer que tais valores não constam na Declaração de Ajuste Anual do IRPF (DIRPF) de 2012, sendo erro material constante do Auto de Infração. A despesa médica que consta neste ano é referente a Unimed Costa Oeste e está declarada em R\$ 7.231,76.
- Para comprovação da relação da dependência, anexa cópia da Certidão de Nascimento e Registros Escolares e Médicos da criança.
- Quanto às despesas médicas, a comprovação é feita com documento onde conste nome, endereço, e CPF/CNPJ de quem as recebeu. Requer o Impugnante a juntada dos recibos simples referentes aos anos de 2009, 2010 e 2011, a fim de que sejam considerados idôneos como meio de prova às despesas médicas.
- A multa lançada de 150% é cabível somente em casos de comprovação de fraude ou conluio contra o Fisco Federal, o que nem de longe é o caso.

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

#### Da Dedução de Dependente

Em relação à dedução de dependentes, a Lei nº 9.250, de 1995, em seus artigos 8º e 35, estabelece o seguinte:

“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:

(...)

c) à quantia, por dependente, de: (Redação dada pela Lei nº 11.482, de 2007)

(...)

3. R\$ 1.730,40 (mil, setecentos e trinta reais e quarenta centavos) para o ano-calendário de 2009; (Incluído pela Lei nº 11.482, de 2007)

4. R\$ 1.808,28 (mil, oitocentos e oito reais e vinte e oito centavos) para o ano-calendário de 2010; (Redação dada pela Lei nº 12.469, de 2011)

5. R\$ 1.889,64 (mil, oitocentos e oitenta e nove reais e sessenta e quatro centavos) para o ano-calendário de 2011; (Incluído pela Lei nº 12.469, de 2011)

6. R\$ 1.974,72 (mil, novecentos e setenta e quatro reais e setenta e dois centavos) para o ano-calendário de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.469, de 2011)

(...)

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

(...)

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

IV - o menor pobre, até 21 anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial;

(...)

§ 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.

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, prescreve 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).”

Depreende-se dos dispositivos transcritos que o direito à dedução de dependentes na declaração está sempre vinculado à apresentação de documentos que comprovem a relação de dependência declarada pelo Contribuinte.

Pois bem, no caso em questão, observa-se que nas DIRPF entregues pelo Contribuinte, relativas aos anos-calendário de 2009 a 2012, foi incluída como dependente a menor Rebeca Dupont Kalinoski, nascida em 13/07/2000. Foram duas as relações dependência declaradas em relação à mesma dependente, sendo informado nas DIRPF relativas aos anos-calendário 2009 e 2010 o código 41 (*Menor pobre, até 21 (vinte e um) anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial*) e nas DIRPF relativas aos anos-calendário 2011 e 2012 o código 21 (*Filho(a) ou enteado(a) até 21 (vinte e um) anos*).

Através do Termo de Início de Ação Fiscal (fl. 35), o Interessado foi intimado, em 03/04/2014 (fl. 36), a apresentar, entre outros documentos, o *comprovante de dependência para fins de imposto de renda de REBECA DUPONT KALINOSKI*, tendo o Interessado apresentado os documentos de fls. 47 a 57, que consistem em comprovantes de despesas com instrução da menor Rebeca e comprovantes de despesas com o plano de saúde Unimed. O Contribuinte não apresentou à Fiscalização documentos hábeis a comprovar que a menor era sua filha ou estava sob sua guarda judicial.

De acordo com as Declarações de Quitação Anual emitidas pela Associação Brasileira de Educadores Lassalistas de fls. 48/50, a menor Rebeca é filha Márcio Diógenes Kalinoski e Neusa Dupont Kalinoski, sendo a responsável financeira da menor perante instituição educacional, a Sra. Bernadete Dupont Kalinoski, irmã da mãe da menor.

Note-se que o fato de a menor, segundo a documentação juntada ao Processo, não ser filha do Contribuinte, faz com que, para a comprovação da condição de dependente, seja necessária a apresentação de comprovante de que a menor esteja sob a guarda judicial do Impugnante, o que não foi feito no curso do Procedimento Fiscal, razão pela qual não se constata nenhuma irregularidade na motivação dada pela Fiscalização para a glosa da dedução de dependente, qual seja: “o contribuinte não comprovou deter a guarda judicial de REBECA DUPONT KALINOSKI”.

Em sua Impugnação, o Interessado alega que, diferentemente do que teria sido considerado pela Fiscalização e também do que fora declarado nas DIRPF dos anos-calendário 2009 e 2010, Rebeca seria sua filha adotiva e que, por questões de foro íntimo, optou por não formalizar em Juízo a guarda da menor.

Ocorre, contudo, que para que Rebeca seja considerada dependente do Impugnante, faz-se necessária a apresentação de documentação expedida por autoridade judiciária, que comprove a adoção ou a guarda da menor. No que concerne especificamente à adoção, insta esclarecer que a Lei nº 8.069/1990 (Estatuto da Criança e do Adolescente – ECA), em seus arts. 39 a 52-B, dispõe sobre os procedimentos necessários à adoção de um menor, deixando cristalino em seu art. 47 que o que constitui o vínculo de adoção é a sentença judicial:

“Art. 47. **O vínculo da adoção constitui-se por sentença judicial**, que será inscrita no registro civil mediante mandado do qual não se fornecerá certidão.” (Grifei)

As Perguntas e Respostas do IRPF 2013 – Ano-calendário 2012, disponíveis na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB na *Internet*, trazem esclarecimentos acerca da forma de comprovação da condição de dependente:

#### “DOCUMENTAÇÃO PARA COMPROVAR A DEPENDÊNCIA

322 — Qual é o documento hábil para comprovar a relação de dependência?

Para o cônjuge e filhos, a prova desta relação é feita por meio de certidão de casamento e de nascimento. No que concerne a menor pobre que o contribuinte crie e eduque, esse somente é considerado dependente, para os efeitos do imposto sobre a renda, se obedecidos os procedimentos estatuídos na Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990 - Estatuto da Criança e do Adolescente - quanto à guarda, tutela ou adoção. Em relação ao companheiro, é necessária a prova de coabitação e, a irmãos, netos e bisnetos, o termo de guarda judicial e a prova de incapacidade física ou mental para o trabalho, se for o caso.”

Ressalte-se que as Perguntas e Respostas do IRPF 2010, 2011 e 2012 (Anos-calendário 2009, 2010 e 2011), trazem, em suas perguntas e 320, 321 e 322, respectivamente, o mesmo conteúdo da pergunta acima reproduzida.

Ao contrário do que afirma o Impugnante, a glosa da dedução de dependente efetuada através do Auto de Infração não constitui qualquer tipo de ofensa ao disposto no art. 20 do ECA. Veja-se o que dispõe o citado artigo:

Art. 20. Os filhos, havidos ou não da relação do casamento, ou por adoção, terão os mesmos direitos e qualificações, proibidas quaisquer designações discriminatórias relativas à filiação.

Não houve no Lançamento qualquer distinção em relação a filho biológico ou adotivo. O que se exigiu foi a comprovação da qualidade de dependente, exigência esta que é aplicável tanto para o filho adotivo como para o filho biológico, sendo que essa comprovação deve ser feita, no caso de filho biológico, através da certidão de nascimento e, no caso de filho adotivo, através da sentença judicial.

Conclui-se, portanto, que em razão da não apresentação pelo Contribuinte de documento, expedido por autoridade judicial, hábil a comprovar que a menor Rebeca é sua filha ou está sob sua guarda ou tutela, mantêm-se como indevidas as deduções de dependentes dos anos-calendário 2009 a 2012.

Oportuno salientar que as ementas de Acórdãos de DRJ colacionadas à Impugnação, relativas a deduções de dependentes, não trazem qualquer informação específica acerca da forma de comprovação da relação de dependência de filhos adotivos. Contudo, ainda que eventualmente as ementas dispusessem de forma contrária ao entendimento exposto no presente Voto, o que não é o caso, tais decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa não constituiriam normas complementares do Direito Tributário, conforme dispõe o inciso II do artigo 100 do CTN. Dessarte, não poderiam ser estendidos genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão que analisam e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

#### Das Despesas Com Instrução

Foram declaradas pelo Interessado, nas DIRPF relativas aos anos-calendário 2009 a 2012, despesas com instrução da menor Rebeca Dupont Kalinoski, tendo a Autoridade Fiscal efetuado as glosas das deduções relativas a tais despesas em razão da não comprovação da qualidade de dependente de Rebeca.

No tocante à dedução de despesa com instrução, a Lei nº 9.250, de 1995, em seu artigo 8º, estabelece o seguinte:

“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:

(...)

b) a pagamentos de despesas com instrução **do contribuinte e de seus dependentes**, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de: (Redação dada pela Lei nº 11.482, de 2007) (Grifei)

(...)

3. R\$ 2.708,94 (dois mil, setecentos e oito reais e noventa e quatro centavos) para o ano-calendário de 2009; (Redação dada pela Lei nº 11.482, de 2007)

4. R\$ 2.830,84 (dois mil, oitocentos e trinta reais e oitenta e quatro centavos) para o ano-calendário de 2010; (Redação dada pela Lei nº 12.469, de 2011)

5. (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.482, de 2007)

6. R\$ 2.958,23 (dois mil, novecentos e cinquenta e oito reais e vinte e três centavos) para o ano-calendário de 2011; (Incluído pela Lei nº 12.469, de 2011)

7. R\$ 3.091,35 (três mil, noventa e um reais e trinta e cinco centavos) para o ano-calendário de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.469, de 2011)”

Observa-se que a norma contida na alínea “b” do inciso II, do art. 8º, da Lei nº 9.250/1995, é clara ao afirmar que somente são dedutíveis as despesas com instrução do próprio contribuinte ou de seus dependentes.

Assim, considerando que não houve a comprovação da relação de dependência de Rebeca, fica impedida a dedução das despesas com instrução da menor, independente de quem tenha sido o responsável pelo pagamento das despesas.

Mantêm-se, portanto, as glosas das deduções de despesas com instrução.

#### Das Despesas Médicas

A dedução de despesas médicas também é tratada pelo art. 8º, da Lei nº 9.250/ 1995:

“Art. 8º ...

(...)

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 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.”

Depreende-se dos dispositivos transcritos que o direito à dedução das despesas médicas na declaração está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

No caso em tela, as despesas com saúde glosadas, relacionadas aos anos-calendário 2009 a 2012, referiram-se ao plano de saúde Unimed e prestadores de serviços pessoas físicas.

Quanto à Unimed, as glosas tiveram como fundamento, em relação ao ano-calendário 2009, o fato de terem sido incluídos no total declarado de R\$ 6.071,52, valores que totalizaram R\$ 3.055,99, referentes a esposa do Contribuinte (Bernardete Dupont de Franceschi), a qual não foi incluída como dependente na DIRPF, e Rebeca Dupont Kalinoski, cuja relação de dependência declarada não foi comprovada. Quanto aos anos-calendário 2010 e 2011, as glosas referiram-se a despesas com o plano de saúde relativas a Rebeca Dupont Kalinoski.

Já em relação ao ano-calendário 2012, as glosas de despesas relativas à Unimed foram motivadas pela não comprovação da relação de dependência de Rebeca e pelas inclusões indevidas, na despesa relativa ao próprio Contribuinte, de juros e de valor relativo a Bernadete, que não foi declarada como dependente na DIRPF.

Conforme o estabelecido no inciso II, do § 2º, do art. 8º, da Lei nº 9.250/1995, somente podem ser deduzidas despesas médicas relativas ao próprio Contribuinte e a seus dependentes. Assim, tendo em vista que a esposa do Contribuinte não foi incluída como dependente na DIRPF e não houve a comprovação da relação de dependência de Rebeca Dupont Kalinoski, devem ser mantidas as glosas das deduções relativas ao plano de saúde Unimed.

No tocante às despesas com saúde relativas a prestadores de serviços pessoas físicas, a motivação para as glosas consistiu na falta de apresentação dos respectivos comprovantes à Fiscalização. A partir da análise das glosas efetuadas e dos documentos apresentados pelo Impugnante, é de se concluir o seguinte:

ANO- CALENDÁRIO 2009	
Nome do Beneficiário dos Pagamentos	Análise

Cenira da Silva Messias Gomes	Foi anexado à Impugnação o recibo de fl. 158, no qual consta a informação de que o valor pago pelo Contribuinte refere-se a tratamento médico de Rebeca Dupont Kalinoski. Assim, tendo em vista que não houve a comprovação da relação de dependência de Rebeca Dupont Kalinoski, deve ser mantida a glosa da dedução de R\$ 9.125,00.
ANO- CALENDÁRIO 2010	
Nome do Beneficiário dos Pagamentos	Análise
Sergio de Lima	Foi anexado à Impugnação o recibo de fl. 159 (R\$ 8.750,00), no qual consta a informação de que o valor pago pelo Contribuinte refere-se a tratamento dentário de Rebeca Dupont Kalinoski, cuja relação de dependência não foi comprovada, motivo pelo qual, de pronto, deve ser mantida a glosa da dedução. Além disso, não constou no recibo o número do registro profissional do emitente, restando-se não comprovado que a despesa foi paga a um dos profissionais descritos no rol taxativo da alínea "a", do inciso II, do art. 8º, da Lei nº 9.250/1995.
Odair Moreira Dias	O contribuinte declarou a despesa de R\$ 3.805,00 como sendo referente a Rebeca Dupont Kalinoski, cuja relação de dependência não foi comprovada, motivo pelo qual, de pronto, deve ser mantida a glosa da dedução. Além disso, não constou no recibo juntado à Impugnação (fl. 159) o número do registro profissional do emitente, restando-se não comprovado que a despesa foi paga a um dos profissionais descritos no rol taxativo da alínea "a", do inciso II, do art. 8º, da Lei nº 9.250/1995.
ANO- CALENDÁRIO 2011	
Nome do Beneficiário dos Pagamentos	Análise
Sergio de Lima	O contribuinte declarou a despesa de R\$ 7.280,00 como sendo referente a Rebeca Dupont Kalinoski, cuja relação de dependência não foi comprovada, motivo pelo qual, de pronto, deve ser mantida a glosa da dedução. Além disso, não constou no recibo juntado à Impugnação (fl. 160) o número do registro profissional do emitente, restando-se não comprovado que a despesa foi paga a um dos profissionais descritos no rol taxativo da alínea "a", do inciso II, do art. 8º, da Lei nº 9.250/1995.
Odair Moreira Dias	O contribuinte declarou a despesa de R\$ 4.630,00 como sendo referente a Rebeca Dupont Kalinoski, cuja relação de dependência não foi comprovada, motivo pelo qual, de pronto, deve ser mantida a glosa da dedução. Além disso, não constou no recibo juntado à Impugnação (fl. 160) o número do registro profissional do emitente, restando-se não comprovado que a despesa foi paga a um dos profissionais descritos no rol taxativo da alínea "a", do inciso II, do art. 8º, da Lei nº 9.250/1995.
ANO- CALENDÁRIO 2012	
Nome do Beneficiário dos Pagamentos	Análise
Sergio de Lima	O contribuinte declarou a despesa de R\$ 7.430,00 como sendo referente a Rebeca Dupont Kalinoski, cuja relação de dependência não foi comprovada, motivo pelo qual, de pronto, deve ser mantida a glosa da dedução. Além disso, não houve a apresentação de qualquer documento comprobatório do pagamento da referida despesa.
Odair Moreira Dias	O contribuinte declarou a despesa de R\$ 4.690,00 como sendo referente a Rebeca Dupont Kalinoski, cuja relação de dependência não foi comprovada, motivo pelo qual, de pronto, deve ser mantida a glosa da dedução. Além disso, não houve a apresentação de qualquer documento comprobatório do pagamento da referida despesa.

Alega o Impugnante que teria ocorrido um erro no Auto de Infração, uma vez que em sua DIRPF referente ao exercício 2013, ano-calendário 2012, não teria sido incluída uma despesa médica de R\$ 12.200,00 e sim somente o valor de R\$ 7.231,76, referente à

Unimed Costa Oeste. Entretanto, não é isso o que se constata na DIRPF entregue pelo Contribuinte em 24/04/2013 (fls. 29/34).

São os seguintes os valores dos pagamentos declarados pelo Contribuinte:

PAGAMENTOS EFETUADOS					(Valores em Reais)
CÓD.	NOME DO BENEFICIÁRIO	CPF/CNPJ	NIT EMPREGADO DOMESTICO	VALOR PAGO	PARC. NÃO DEDUTÍVEL
<b>Titular</b>					
38	FUNDAÇÃO ATILIO FRANCISCO XAVIER FONTANA	48.083.091/0001-00		41,90	0,00
26	UNIMED COSTA OESTE	78.931.391/0001-55		7.231,76	0,00
<b>Dependente: REBECA DUPONT</b>					
01	ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE EDUCADORES LASSALISTAS	60.916.731/0004-56		4.500,00	0,00
11	SERGIO DE LIMA	972.764.809-68		7.430,00	0,00
11	ODAIR MOREIRA DIAS	707.441.909-59		4.690,00	0,00
26	UNIMED COSTA OESTE	78.931.391/0001-55		1.145,36	0,00

Observa-se que o valor total das despesas médicas glosadas relativas ao ano-calendário 2012, de R\$ 16.970,73, correspondeu exatamente à soma das despesas declaradas como pagas a Sérgio de Lima, Odair Moreira dias e Unimed Costa Oeste, referentes a Rebeca Dupont, no total R\$ 13.265,36, ao valor de R\$ 3.705,37, que foi indevidamente incluído no valor de R\$ 7.231,76 referente ao próprio Contribuinte.

Assim, ao contrário do que alega o Impugnante, não houve qualquer erro no valor da glosa de despesas médicas relativas ao ano-calendário 2012.

Por todo o exposto, devem ser mantidas todas as glosas de despesas médicas.

#### Da Multa Qualificada

Sobre o valor do imposto devido decorrente de parte deduções indevidas de despesas médicas, foi aplicada pela Autoridade Fiscal a multa qualificada de 150%. Tais deduções indevidas, as quais foram denominadas pela Fiscalização como despesas inexistentes, foram as seguintes:

Ano-Calendário	Beneficiário da Despesa	Valor da Glosa
2009	Cenira da Silva Messias Gomes	R\$ 9.125,40
2010	Sergio de Lima	R\$ 8.750,00
2010	Odair Moreira Dias	R\$ 3.805,00
2011	Sergio de Lima	R\$ 7.280,00
2011	Odair Moreira Dias	R\$ 4.630,00
2012	Sergio de Lima	R\$ 7.430,00
2012	Odair Moreira Dias	R\$ 4.690,00

A exigência da multa qualificada está fundamentada no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, que prevê o agravamento para 150%, da multa de ofício de 75%, nos casos de evidente intuito de fraude. O art. 44 da Lei nº 9.430/1996, assim dispõe:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea “a” pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea “b” com nova redação pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea “c” com nova redação pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal. (Grifei)

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 30/11/1964 dispõem:

**Art. 71.** Sonegação é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

**Art. 72** - Fraude é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

**Art. 73.** Conluio é o ajuste **doloso** entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72. (Grifei)

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Por seu turno, dentro da concepção de que as penalidades devem guardar uma proporcionalidade em relação à reprovabilidade da conduta que se pretende coibir, a multa de ofício será de 150% do tributo não recolhido quando o sujeito passivo pratica atos fraudulentos para burlar a legislação tributária, conforme prevê o inciso II do art. 44 da mencionada lei.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940 - Código Penal, que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A doutrina decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

Na aplicação da multa qualificada de 150%, a Autoridade Fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que mostrem, de forma irrefutável, a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, aos quais o inciso II, artigo 44, da Lei

nº 9.430 de 1995 faz remissão. É, pois, essa comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação desta multa qualificada.

Sendo decorrente de ação ou omissão dolosa, a constatação da sonegação, da fraude ou do conluio exige que reste provada a presença de elemento subjetivo na conduta do sujeito passivo, de forma a demonstrar que este quis os resultados que os arts. 71 a 73 da Lei 4.502/1964 listam como caracterizadores da sonegação, da fraude ou do conluio, ou mesmo que assumiu o risco de produzi-los.

Os autos do processo, no entanto, não dão mostras que este intento foi atingido. Não se pode considerar como sendo suficientes à caracterização da existência de dolo os fatos narrados no Termo de Verificação Fiscal.

Observa-se que como motivação para as glosas das despesas a Autoridade Fiscal informou que o Contribuinte não apresentou qualquer documentação nem comprovou o pagamento das despesas, concluindo que as despesas seriam inexistentes e, por isso, estaria caracterizada a conduta dolosa com o objetivo de reduzir o imposto de renda devido.

Como se vê, das justificativas apresentadas pela Autoridade Lançadora, o motivo da aplicação da multa qualificada ao lançamento em exame teria sido, em verdade, a simples não apresentação de documentos comprobatórios das despesas declaradas. Não se verifica a descrição de nenhuma ação deliberada do Contribuinte no sentido de omitir, escamotear ou dificultar a ocorrência do fato gerador IRPF ou reduzir o seu valor.

A não apresentação de documentos comprobatórios das despesas, não corresponde, necessariamente, à inexistência de pagamento e à prática de atos dotados de evidente intuito de fraude, tendentes a esconder do Fisco a ocorrência do fato gerador do IRPF ou reduzir o seu valor devido.

A infração a dispositivo de lei, mesmo que resulte diminuição de pagamento de tributo, não autoriza presumir intuito de fraude. A inobservância da legislação tributária tem que estar acompanhada de prova que o sujeito empenhou-se em induzir a autoridade administrativa em erro, quer por forjar documentos, quer por ter feito parte em conluio, para que fique caracterizada a conduta fraudulenta. Vale aqui a reprodução de Súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) acerca da aplicação da multa qualificada:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, **sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.**

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, **sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.**

Em razão do exposto, há de ser afastada a aplicação da multa qualificada no presente caso, devendo assim, a multa de ofício ser reduzida ao percentual de 75%.

Conclusão

Por fim, voto pela **PROCEDÊNCIA EM PARTE** da impugnação, mantendo-se imposto suplementar de R\$ 20.517,47, a ser acrescido de juros de mora a calcular e da multa de ofício de 75%, conforme discriminação a seguir:

Cientificado da decisão de primeira instância em 09/01/2015, o sujeito passivo interpôs, em 04/02/2015, Recurso Voluntário, fl. 149, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) a relação de dependência da sobrinha reflete a verdade dos fatos
- b) as despesas com instrução de dependente estão comprovadas nos autos

c) 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.

## **Relação de dependência (sobrinha) - dedução de despesas médicas e com instrução**

### **REGIMENTO INTERNO DO CARF – aplicação do artigo 114, §12, inciso I**

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.

Os argumentos nesse sentido 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 discorridas com clareza no voto posto no Acórdão recorrido, conforme transcrito acima na parte “Relatório” do presente acórdão.

Do Regimento Interno do CARF, art. 114 :

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

(...)

Desta forma, confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos.

Pelas mesmas razões já discorridas no voto da DRJ, os argumentos trazidos pelo contribuinte em seu Recurso Voluntário são improcedentes, e portanto deve ser mantida integralmente a decisão da turma julgadora de primeira instância administrativa.

## **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

Fl. 14 do Acórdão n.º 2001-006.868 - 2ª Sejul/1ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10935.721315/2014-19