



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11543.001853/2008-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-005.235 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 22 de novembro de 2022
Recorrente MARIA MARGARETH MARTINS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007

RECURSO VOLUNTÁRIO. REPRODUÇÃO DA 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.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA.

Para fins de dedução na Declaração de Ajuste Anual, todas as despesas estão sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTES.

São consideradas dependentes, para fins de dedução na Declaração do Imposto de Renda, somente as pessoas enquadradas na legislação como tal. Mantém-se a glosa das deduções quando não comprovada a relação de dependência.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO.

Somente são dedutíveis as despesas com instrução quando forem relativas ao próprio contribuinte ou seus dependentes, desde que devidamente comprovado o dispêndio.

DESPESAS MÉDICAS . COMPROVAÇÃO.

A dedução com despesas médicas somente é admitida se comprovada com documentação hábil e idônea. O beneficiário dos tratamentos é aquele em nome de quem os recibos foram emitidos, a não ser que dos documentos conste expressamente a indicação de outra pessoa.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. APLICABILIDADE.

Uma vez instaurado o procedimento de ofício, a parte do crédito tributário apurado pela autoridade fiscal e mantido pela instância julgadora somente pode ser satisfeito com os encargos do lançamento de ofício.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Os órgãos julgadores administrativos não detêm competência para apreciar alegações de inconstitucionalidade, por ser matéria de atribuição exclusiva do Poder Judiciário, em face dos princípios constitucionais da separação do poderes e da unidade de jurisdição.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA

O pedido de diligência se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requerem conhecimentos especializados para o deslinde do litígio. Cabe à autoridade julgadora decidir sobre o pedido de diligência, sendo correto o seu

indeferimento quando no processo encontram-se todos os elementos que permitem formar a livre convicção do julgador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para restabelecer as deduções de despesas com a profissional Rosaria Maria Oliveira Reisen, no valor total de R\$ 1.300,00.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente e Relator(a)

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

Relatório

A seguir transcreve-se o relatório do acórdão nº 03-45.102 da 4ª Turma da DRJ em Brasília/DF (fls. 77 e segs.), por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação.

“Contra a contribuinte acima identificada foi emitida Notificação de Lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF (fls. 2114 fillin "28" * MERGEFORMAT a), referente ao exercício 2007, ano-calendário 2006.

O valor (em reais) do crédito tributário apurado está assim constituído:

(...)

A notificação de lançamento teve origem no procedimento de revisão da Declaração de Ajuste Anual do exercício 2007, ano-calendário 2006, tendo sido constatadas as infrações descritas a seguir:

Dedução Indevida de Previdência Privada e Fapi

Glosa do valor de R\$ 900,00, indevidamente deduzido a título de Previdência Privada e Fapi, por falta de comprovação. Foi glosado o valor de R\$ 900,00 declarado como pagamento efetuado ao BRASILPREV SEGUROS E PREVIDÊNCIA S/A por falta de comprovação. O enquadramento legal encontra-se à fl. 16.

Dedução Indevida com Dependentes

Glosa do valor de R\$ 7.581,60, correspondente à dedução indevida com dependentes, por falta de comprovação. A contribuinte não comprovou ter a guarda judicial dos menores relacionados em sua Declaração de Ajuste. O enquadramento legal encontra-se à fl. 17.

Dedução Indevida de Despesas com Instrução

Glosa do valor de R\$ 7.140,88, indevidamente deduzido a título de despesas com instrução. Foi considerado o valor de R\$ 2.354,48, como despesas com instrução dos dependentes Gabriela Martins Seleme Galvão e Paulo Marcelo Martins Galvão. O enquadramento legal encontra-se à fl. 18.

Dedução indevida de Despesas Médicas:

Glosa do valor de R\$ 13.924,57, correspondente à dedução indevida com despesas médicas, por falta de comprovação: Iomar Feu Ferreira Pinto (R\$ 2.340,00), Paulo

César Emerich Nogueira (R\$ 1.920,00), Simone Zache Silva (R\$ 2.620,00) e Clinodon Clínica Opdontológica Ltda. (R\$ 2.270,00); por falta de previsão legal: Odonto Qualityu Ltda (R\$ 387,10) e Vida Saudável Ltda. (R\$ 537,47) – por não ter sido comprovada a dependência de Priscila Fabiana Queiroz Martins – e Climest Medicina Ginática Estética Ltda. (R\$ 2.460,00); e pelo fato dos recibos apresentados não preencherem os requisitos legais do art. 80, III do RIR/99 (não identificação do paciente e ausência do endereço do profissional): Rosaria Maria Oliveira Reisen (R\$ 1.300,00). O enquadramento legal encontra-se à fl. 19.

Cientificada, via postal, das exigências em 25/04/2008 (fl. 30), o sujeito passivo apresentou em 26/05/2008, **impugnação** às fls. 1 a 10 contestando o feito fiscal.

- Dedução indevida de providência privada e FAPI. A contribuinte esclarece que teria declarado as informações sobre previdência privada e FAPI, entendendo que, sendo beneficiária, teria direito à dedução. Argumenta que não pode ser penalizada, haja visto que em nenhum momento fez a declaração com o fito de locupletar-se indevidamente ou para ludibriar a Fazenda Pública.

- Dedução indevida com despesa de instrução. A contribuinte entende que a legislação somente informa quem pode ser beneficiário dos serviços de instrução, para fins de dedução das despesas na Declaração de Ajuste, mas que o § 1º do art. 35 da Lei nº 9.250, de 1995, não veda expressamente que sejam declaradas despesas referentes a outras pessoas, que não as ali relacionadas. Assim, apresenta vasta argumentação defendendo a possibilidade de informar os gastos com a educação dos sobrinho na sua Declaração de Ajuste. Cita o CTN e a Constituição Federal para embasar suas alegações.

- Dedução indevida de despesas médicas. A contribuinte alega que “a dedução de despesas médicas não ocorreu de forma aleatória, e sim, porque a contribuinte / impugnante pagou-as e obteve os recibos, que, posteriormente, quando solicitada, encaminhou-os para análise do Agente de Tributos Federal”. Alega que os recibos comprobatórios apresentados estariam de acordo com o disposto no art. 8º, § 2º, inciso III da Lei nº 9.250/95. Adicionalmente, entende que não seria difícil para a Fazenda Pública examinar nas contas correntes da impugnante os cheques que foram emitidos em benefício dos credores que lhe prestaram serviços médicos, sobretudo, quando se tem em mãos um instrumento de controle e fiscalização à disposição. Assim, entende que para as duas situações impugnadas, tanto a não comprovação por documentos quanto à falta de previsão legal, é necessária a perícia, nos termos do art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72. Solicita que seja diligenciado junto aos profissionais e clínicas, com despesas declaradas, para sanar as dúvidas quanto aos pagamentos realizados pela impugnante e, conseqüentemente, os recibos ou notas fiscais emitidas, a veracidade dessas informações e documentos. Elabora os seguintes questionamentos: a) “Se a contribuinte foi ou é cliente?”; b) “Discriminar quais serviços foram prestados à contribuinte?”; c) “Em qual período os serviços foram prestados: dia/mês/ano?”; d) “Qual a forma de pagamento dos serviços (cheque/dinheiro)?”; e) “Se houve pedido de serviços complementares ou não desses serviços?”.

- Não provado o prejuízo ao sujeito ativo. Apresenta o entendimento de que, embora o CTN tenha encartada a responsabilidade objetiva, no art. 136, também haveria espaço para o elemento subjetivo. Neste, particular, argumenta que o próprio CTN, quando do julgamento da infração, determina que sejam observados preceitos estatuídos nos arts. 180, 2º (equidade) e 112 (in dubio pro contribuinte). Assim, alega que “cabe ativo provar o efetivo prejuízo ao erário, mesmo por que, sendo objetivo o ilícito fiscal, a norma geral tributária daria ao legislador estadual (sic) competência para fixar as hipóteses a serem consideradas no fato volitivo, ao configurar o tipo infracional”. Cita o art. 112 do CTN, enfatizando o disposto nos incisos II e IV para fundamentar o entendimento de que existiriam circunstâncias atenuadoras de interpretação e aplicação da norma tributária. Argumenta, ainda, que o sujeito passivo agiu de boa-fé e não causou nenhum prejuízo ao Erário, de modo que o agente fiscal poderia relevar a aplicação da multa, ou mesmo fixá-la nos percentuais mínimos previstos em lei.

· Da multa confiscatória. A contribuinte traz o argumento de que a multa aplicada seria confiscatória, contrariando o disposto no art. 150, IV da Constituição Federal. Acrescenta que o princípio da vedação ao confisco estaria amparado dentro das limitações constitucionais ao poder de tributar e que a multa imposta poderia, inclusive, afetar a capacidade contributiva do sujeito passivo. Defende que a aplicação da penalidade pecuniária aplicada não guarda proporcionalidade nem razoabilidade com o fato gerador da obrigação acessória, pois sequer teria sido provado qualquer prejuízo ao sujeito passivo. Cita jurisprudência do STF. Quanto aos juros, argumenta que enquanto não transitar em julgado a decisão, não se pode cobrar juros de mora, porque a exigência do crédito estaria suspensa, nos termos do art. 151, inciso III do CTN. Acrescenta que o “Auto de Infração” representaria inegável atentado aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa, do pleno contraditório e da legalidade.

· Dos Pedidos.

a) requer que a impugnação seja conhecida, reconhecendo-se o enquadramento dos dependentes, bem como a veracidade dos documentos ou notas fiscais que comprovam o pagamento das despesas efetuadas pela impugnante;

b) que seja reconhecida a boa-fé da requerente, bem como a ausência de prejuízo ao erário, reduzindo-se a multa imposta a um patamar razoável, conforme critérios legais e a jurisprudência do STF;

c) que sejam afastados os juros cobrados e inseridos no Auto de Infração, haja vis-ta que, enquanto suspensa a exigência do crédito, não comporta a sua cobrança;

d) requer a produção de todos os meios de prova em direito admitidos.

Como não compunha os autos os documentos apresentados pela contribuinte na ocasião da Intimação, também foi solicitado em diligência à DRF de origem que fosse anexado aos autos o dossiê da malha fiscal que embasou a autuação.”

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

“Do pedido de diligência.

De acordo com o art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, que rege o Processo Administrativo Fiscal, o requerimento para a produção de outras provas e para a realização de diligência e perícia deve seguir determinadas regras, devendo o contribuinte fundamentar seu requerimento e enquadrá-lo nas disposições legais:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas que possuir**;*

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, **expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.***

(...)

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, **precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual**, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

*§ 5º A juntada de documentos após a impugnação **deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.** (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

Assim, para que seja deferido o protesto de apresentação de todos os meios de prova previstos em Direito, notadamente juntada de novos documentos, bem como para a realização de diligências ou perícias, tais pedidos devem ser formulados de acordo com o art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Além disso, 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 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 não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Ainda, o pedido de diligência se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requerem conhecimentos especializados para o deslinde do litígio. Cabe à autoridade julgadora decidir sobre o pedido de diligência, sendo correto o seu indeferimento quando no processo encontram-se todos os elementos que permitem formar a livre convicção do julgador.

No caso em concreto, o pedido de diligência apresentado é uma medida desnecessária para solução da lide, o que implica indeferir o pleito, com fundamento no art. 18 do Decreto nº. 70.235, de 1972 (com a redação dada pela Lei nº. 8.748, de 1993).

Indefiro, pois, o pedido formulado.

Lançamento. Atividade Vinculada. Responsabilidade objetiva por infrações da legislação tributária.

De maneira geral, em sua impugnação, a contribuinte alega que não teria agido de má-fé e que não teria havido prejuízo ao erário, de forma que a Administração Pública, utilizando o princípio da razoabilidade e da proporcionalidade, poderia discricionariamente deixar de aplicar as infrações ou diminuir os percentuais de multa aplicados.

Sobre essa questão, oportuniza-se destacar que, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN, transcrito a seguir, a constituição do crédito tributário pelo lançamento é atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 142. (...)

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Desse modo, ao contrário da argumentação apresentada pela contribuinte, na lavratura dos autos de infração não é lícito ao agente público, discricionariamente, furtar-se de aplicar a lei vigente.

Quanto às alegações de que não teria agido com má-fé, ressalta-se que a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente, a teor do art. 136 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), cabendo à esfera administrativa, em face do mencionado poder vinculado da autoridade administrativa, aplicar as normas legais nos estritos limites de seu conteúdo, sob pena de responsabilidade funcional:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Não há na lei, portanto, nenhuma permissão para que o agente público utilize critérios discricionários para determinar o *quantum* do crédito tributário devido.

Sendo assim, muito embora se possa compreender e avaliar as dificuldades provocadas pela situação descrita na petição, à esfera administrativa cabe, tão-somente, aplicar as normas legais nos estritos limites de seu conteúdo, sem a possibilidade de apreciar arguições de cunho pessoal.

Multa confiscatória.

Quanto ao pedido de exclusão da multa de ofício e juros moratórios, deve ser destacado que uma vez instaurado o procedimento de ofício a parte do crédito tributário apurado pela autoridade fiscal e mantido pela instância julgadora somente pode ser satisfeito com os encargos do lançamento de ofício (art. 957 do Decreto nº 3.000, de 1999 – RIR/99).

Desta forma, não se pode afastar a motivação legal que ensejou a aplicação da multa de ofício e a dos juros à taxa SELIC, cujo lançamento foi formalizado através do Auto de Infração em causa.

A Administração Tributária, por sua vez, submete-se ao princípio da legalidade, e o lançamento tributário, segundo o art. 3º do Código Tributário Nacional, é atividade administrativa plenamente vinculada. Verificada a ocorrência do fato gerador, deve a autoridade fiscal constituir o crédito tributário correspondente, com os acréscimos determinados por lei.

Quanto às alegações de que não incide os juros de mora até o trânsito em julgado na esfera administrativa, de fato a exigibilidade do crédito tributário encontra-se suspensa, por força do disposto no art. 151 do CTN e os juros de mora serão recalculados quando o crédito tributário voltar a ser exigível, ou seja, quando a decisão for definitiva no âmbito administrativo.

Assim, não é possível afastar a incidência da multa de ofício e dos juros de mora.

Princípios Constitucionais.

Em sede de impugnação, a contribuinte discute eventuais vícios de inconstitucionalidade que poderiam estar presentes nos autos de infração, incluindo a violação aos princípios do devido processo legal, do direito de ampla defesa, do pleno contraditório e da legalidade.

A esse respeito, registra-se que a preterição do direito de defesa decorre de despachos ou decisões e não da lavratura do ato ou termo como se materializa a feitura da notificação de lançamento, sendo incabível a alegação de cerceamento de defesa se nos autos existem os elementos de provas necessários à solução do litígio e a infração está demonstrada e tipificada, como no caso.

No presente caso, não foi negado ao contribuinte o direito de discordar da autuação. De fato, com a apresentação da impugnação ao lançamento, conhecida e ora analisada, foi dado ao requerente a oportunidade de defender-se e mais, foi-lhe também garantido o direito de ter suas razões analisadas por esta turma de julgamento.

Ainda, em relação às demais alegações de violação a princípios constitucionais, cabe esclarecer que os órgãos julgadores administrativos não detêm competência para apreciar alegações de inconstitucionalidade, por ser matéria de atribuição exclusiva do Poder Judiciário, em face dos princípios constitucionais da separação do poderes e da unidade de jurisdição.

O fato de o órgão julgador administrativo abster-se de apreciar arguições de inconstitucionalidade decorre de mandamento legal contido no art. 26-A e §6º do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, *verbis*:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Da mesma, forma entende o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que externou sua posição por meio do enunciado da Súmula CARF nº 2, *verbis*:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, o lançamento foi regular, sendo improcedente a argumentação do sujeito passivo.

Previdência Privada.

As contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios são dedutíveis na base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos. Assim como as 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, e as contribuições para Aposentadoria Programada Individual–FAPI, até o limite de doze por cento do total de rendimentos tributáveis (Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, V, c/c Lei nº 9.532, de 1997, art. 11).

No caso em questão, a contribuinte não apresentou documentos hábeis a comprovar os pagamentos efetuados à Brasilprev Seguros e Previdência S/A, informados em sua Declaração de Ajuste.

Logo, deve ser mantida a glosa efetuada.

Dependentes

Sobre a dedução de dependentes na declaração de ajuste anual, assim determina o artigo 35 da Lei 9.250/1995:

Art. 35 - 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.

Em sede de impugnação, a interessada argumenta que o rol de pessoas elencadas no art. 35 da Lei nº 9.250/1995 não seria taxativo e que ela teria direito de informar seus sobrinhos como dependentes em sua Declaração de Ajuste.

A contribuinte não tem razão em sua argumentação. A relação pessoas que consideradas dependentes para fins fiscais, contida art. 35 da Lei nº 9.250/1995 é taxativa, não cabendo ao agente público, por discricionariedade, estender o benefício a pessoas não citadas na legislação.

No caso em análise, as pessoas relacionadas na Declaração de Ajuste da contribuinte são seus sobrinhos, que poderiam se enquadrar na hipótese de dedução prevista no inciso IV do artigo 35 da Lei nº 9.250/1995. Neste inciso, está disposto que o menor pobre, até 21 anos, que a contribuinte crie e eduque, poderá ser considerado dependente para fins fiscais, desde que esta **detenha sua guarda judicial**. Como não ficou comprovado nos autos que a contribuinte detinha a guarda judicial dos sobrinhos, não foram cumpridos os requisitos previstos no citado dispositivo legal, de modo que a interessada não poderia informá-los como dependentes em sua Declaração de Ajuste.

O Manual de Perguntas e Respostas do Imposto de Renda Pessoa Física – 2006 orienta os contribuintes nesse sentido:

DEPENDENTES

331 — Contribuinte que eduque menor pobre, parente ou não, mas que não viva em sua companhia, pode considerá-lo dependente?

Sim, desde que o contribuinte crie e eduque o menor pobre e detenha a guarda judicial, nos termos da Lei nº 8.069, de 1990, independentemente de que o menor viva sob o mesmo teto do contribuinte.

Dessa forma, deve ser mantida a glosa efetuada.

Despesas com Instrução

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\$ 2.373,84 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, II, "b"; Lei nº 11.311, de 2006, art. 3º; RIR/1999, art. 81; IN SRF nº 15, de 2001, art. 39).

No caso em questão, as despesas têm como beneficiários os sobrinhos da contribuinte, que não são considerados seus dependentes para fins fiscais. O Manual de Perguntas e Respostas do Imposto de Renda Pessoa Física – 2006 orienta os contribuintes nesse sentido:

368 — Contribuinte que pague instrução de neto, bisneto, irmão, primo ou sobrinho pode deduzir essas despesas?

O laço de parentesco, bem como o efetivo pagamento das despesas com a instrução dessas pessoas, não são condições suficientes para permitir sua dedução pelo parente que suporta o encargo. Esta só é permitida quando o beneficiado possa ser enquadrado na condição de dependente do contribuinte.

Podem ser dedutíveis as despesas com instrução de irmão, neto ou 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.

No caso de irmão, neto ou bisneto sem arrimo dos pais, com idade de 21 a 24 anos, a dedução é possível se o dependente ainda estiver cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de 2º grau, desde que o contribuinte tenha detido sua guarda judicial até os 21 anos.

No caso de primo ou sobrinho, pode ser feita a dedução somente quando esse se enquadrar como menor pobre e desde que o contribuinte o crie e eduque, até que complete 21 anos e detenha sua guarda judicial.

(Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, IV e V; RIR/1999, art. 77, IV e V)

Portanto, a glosa deve ser mantida.

Despesas Médicas

Sobre as Deduções com Despesas Médicas, o art. 80, § 1º, incisos I a V, do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda, assim dispõe:

“Art.80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

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

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 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;

IV- não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V- no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.”(o grifo não é do original)

Preceitua ainda o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999):

“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).”

Assim, nos termos do artigo 80 do RIR/99, poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda, na declaração de ajuste anual, os pagamentos efetuados pelo contribuinte, 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, desde que relativos ao seu tratamento ou de seus dependentes.

Consoante incisos I e III do referido artigo, a dedução 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; e 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.

Cabe destacar, também, que a lei 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 (art. 73 do RIR/99), estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

Tal dispositivo está em sintonia com o princípio de que o ônus da prova cabe a quem a alega. O art. 333 do Código de Processo Civil prevê que o ônus da prova incumbe: I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Nesse sentido, Antônio da Silva Cabral *in* Processo Administrativo Fiscal, sustenta, à pág. 302, que “a) a autoridade lançadora deve provar ter o sujeito passivo omitido rendimentos; b) cabe ao sujeito passivo provar abatimentos, deduções e isenções”.

Saliente-se, ainda, que cabe ao fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 11, § 4º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943. A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o sujeito passivo o ônus de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação.

Também importa dizer que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado. Não cabe ao fisco, neste caso, obter provas da inidoneidade do recibo, mas, sim, ao sujeito passivo apresentar elementos que dirimam quaisquer dúvidas que parem a esse respeito sobre o documento.

Existindo dúvida quanto à materialidade do pagamento e/ou quanto à efetividade do serviço prestado pelo profissional, o fisco está autorizado a solicitar outros elementos de provas do sujeito passivo.

Em sede de impugnação, o contribuinte não apresentou nenhum documento, além dos já apresentados durante o procedimento de fiscalização.

Assim, uma vez que a contribuinte não trouxe aos autos novos documentos que demonstrassem que as despesas médicas informadas na Declaração de Ajuste cumpriam os requisitos do art. 80 do RIR/99, suprimindo as deficiências apontadas na Notificação de Lançamento, não há o que ser reconsiderado na decisão dada pela autoridade administrativa.

Logo, deve ser mantida a glosa efetuada.

Conclusão

Diante do exposto, VOTO pela **improcedência** da impugnação e manutenção do crédito tributário exigido. “

Cientificado da decisão de primeira instância em 12/09/2013, o sujeito passivo interpôs, em 11/10/2013, Recurso Voluntário, fl. 93, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) a dedução de dependentes está comprovada nos autos e os indicados são efetivamente dependentes economicamente.
 - b) as despesas com instrução de dependente estão comprovadas nos autos
 - c) a multa aplicada pela autoridade fiscal possui caráter confiscatório, bem como não cabe no caso a aplicação de juros de mora.
 - d) cerceamento de defesa por indeferimento de diligência
 - e) a dedução de previdência privada está comprovada nos autos
- É o relatório.

Voto

Conselheiro Honório Albuquerque de Brito - Relator

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

Despesas médicas - Rosaria Maria Oliveira Reisen (R\$ 1.300,00)

As deduções de despesas com a odontóloga **Rosaria Maria Oliveira Reisen** foram glosadas e as glosas mantidas após o julgamento da turma de primeira instância pelo fato dos recibos apresentados não apresentarem identificação do paciente e pela ausência do endereço do profissional.

Quanto aos aspectos apontados, presume-se que o beneficiário dos serviços é quem efetuou o pagamento, a não ser que discriminado no recibo de forma diversa, ou diante de fundados indícios de fraude, o que pode ser extraído da leitura do art. 97, inciso II, da IN RFB 1.500/2014:

“Art. 97. A dedução a título de despesas médicas limita-se a pagamentos especificados e comprovados mediante documento fiscal ou outra documentação hábil e idônea que contenha, no mínimo:

...

II - a identificação do responsável pelo pagamento, bem como a do beneficiário caso seja pessoa diversa daquela;”

Ainda, conforme entendimento firmado por esta Turma em diversos julgados, a falta do endereço do profissional, por si só, não é suficiente para invalidar o documento.

Desta forma, uma vez que comprovada a despesa, entendo que deve ser restabelecida a dedução das despesas com a profissional Rosaria Maria Oliveira Reisen, no valor total de R\$ 1.300,00.

Demais matérias objeto do Recurso Voluntário**REGIMENTO INTERNO DO CARF – APLICAÇÃO § 3º, Art. 57**

Da análise do recurso voluntário impetrado, no tocante aos demais aspectos nele contemplados, 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. 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 nº 329, de 2017).

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, exceto no que diz respeito às despesas com a odontóloga Rosaria Maria Oliveira Reisen, 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 e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, conforme acima descrito, para restabelecer as deduções de despesas com a profissional Rosaria Maria Oliveira Reisen, no valor total de R\$ 1.300,00.

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito

Fl. 13 do Acórdão n.º 2001-005.235 - 2ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 11543.001853/2008-11