



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13794.720218/2012-89
ACÓRDÃO	2002-009.159 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EDISON DECCACHE MUSSI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2010

IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA. IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

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 determinado pelo dispositivo legal pertinente. Impossibilidade de dedução pela falta de apresentação de documentação pertinente.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA. IRPF. PENSÃO ALIMENTÍCIA. DEDUÇÃO PARCIAL.

É dedutível da base de cálculo do imposto de renda o valor pago a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, no valor definido na justiça efetivamente pago pelo contribuinte. Comprovação parcial da efetividade do pagamento dos valores a título de pensão judicial.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA. IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS.

São dedutíveis os pagamentos efetuados pelos contribuintes a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, desde que devidamente comprovados. A dedução das despesas médicas é condicionada a que os pagamentos sejam devidamente comprovados com documentação idônea que indique o nome, endereço e número de inscrição no CPF ou CNPJ de quem os

recebeu, ou ainda com documentação correlata pertinente, esclarecendo o efetivo dispêndio correlato.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acórdão os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastar parcialmente a glosa a título de dedução indevida de despesas com pensão judicial, no valor de R\$23.140,00.

Assinado Digitalmente

Marcelo de Souza Sateles - Presidente

Assinado Digitalmente

Ricardo Chiavegatto de Lima – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros André Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral, Ricardo Chiavegatto de Lima, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente). Ausente o Conselheiro João Maurício Vital.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 125 e ss.), interposto contra o Acórdão de Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (e-fls. 102 e ss.) que considerou, por unanimidade de votos, procedente em parte a Impugnação do contribuinte apresentada diante de Notificação de Lançamento (e-fls. 88 e ss.), lavrada pela constatação de diversas Deduções Indevidas e de Omissão de Rendimentos.

Adota-se o Relatório da DRJ, abaixo transcrito, por esclarecer os fatos ocorridos:

O contribuinte acima identificado insurgiu-se contra o lançamento consubstanciado na Notificação de Lançamento de folhas 89 a 98, relativa ao ano-calendário 2009...

Motivaram o lançamento as seguintes constatações:

1. omissão de rendimentos de aluguéis recebidos da fonte pagadora Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial – SENAC ARRJ, no valor de R\$ 13.031,67, relativo à diferença entre o valor declarado de R\$ 117.785,77 e o constante em DIRF de R\$ 130.817,44;

2. omissão de rendimentos de aluguéis recebidos da fonte pagadora Churrascaria Tozzoni de Friburgo Ltda, no valor de R\$ 2.705,16, relativo à diferença entre o valor declarado de R\$ 43.599,48 e o constante em DIRF de R\$ 46.304,64, com compensação de imposto retido de R\$ 65,94;

3. dedução indevida de previdência privada/FAPI, no valor de R\$ 28.000,00, por falta de comprovação (ausência de documentação);

4. dedução indevida de dependentes, no valor de R\$ 5.191,20, relativa à Manoella Passos Mussi (falta de previsão legal para dedução de filha sob a guarda judicial da mãe, conforme sentença), Bernardo Rodrigues Mussi (falta de comprovação-não apresentação de documentos) e Marcella Passos Mussi (apresentou declaração em separado);

5. dedução indevida de despesas com instrução, no valor de R\$ 2.300,00 (despesa glosada por falta de comprovação – ausência de documentação);

6. dedução indevida de pensão alimentícia judicial, no valor de R\$ 46.280,00, por falta de comprovação do pagamento;

7. dedução indevida de despesas médicas, no valor total de R\$ 35.788,30, da seguinte forma:

- Unimed de Nova Friburgo Sociedade Cooperativa de Serviços Médicos e Hospitalares Ltda (R\$ 26.318,30), por falta de documentação;

- Oftalmoclínica Souza Pena Ltda (R\$ 200,00), por falta de comprovação do seu efetivo pagamento;

- Ana Cristina de Oliveira Carvalho (R\$ 5.400,00), por falta de comprovação do efetivo pagamento;

- Ana Cristina de Oliveira Carvalho (R\$ 1.500,00), despesa da filha Marcella Passos Mussi, que apresentou declaração em separado, além de não ter sido comprovado o efetivo pagamento;

- Ana Cristina de Oliveira Carvalho (R\$ 2.370,00), despesa da filha Manuella Passos Mussi que está sob a guarda da mãe, além de não ter sido comprovado o efetivo pagamento.

Na impugnação apresentada em 04/05/2012, o defendente afirmou, em síntese, o que segue:

1. em relação à omissão de rendimentos de aluguéis, não ocorreu a omissão, pois foram recebidos apenas os valores declarados;

2. a glosa de previdência privada não procede, pois o documento emitido por Banco Itaú S/A informa a aplicação em FAPI Flexprev PGBL Renda Fixa;

3. a glosa de dedução de dependentes é indevida, pois são filhos do contribuinte, como comprovam as certidões de nascimento;

4. em relação às despesas com instrução, foi respeitado o limite anual individual, estando a despesa comprovada;
5. os valores pagos a título de pensão alimentícia judicial estão confirmados por meio dos comprovantes de pagamentos;
6. as despesas médicas estão comprovadas pelos recibos correspondentes.

Para instruir o pleito, anexou os documentos de folhas 21 a 71.

O Acórdão guerreado foi prolatado com a seguinte ementa:

ENTENDIMENTO DOUTRINÁRIO. JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.

Mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra situação que não a que constituiu objeto da decisão.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Devem ser reajustados os rendimentos tributáveis e o imposto retido na fonte para se adequar à realidade fática, nos moldes dos documentos acostados aos autos.

DEDUÇÃO DE DEPENDENTES.

Na declaração de ajuste anual somente pode ser utilizada a dedução de dependentes se respeitados os ditames legais.

DESPESAS COM INSTRUÇÃO.

Na declaração de rendimentos somente poderão ser deduzidos os pagamentos comprovadamente 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.

PENSÃO ALIMENTÍCIA.

Apenas podem ser deduzidas as importâncias comprovadamente pagas a título de pensão alimentícia e prestação de alimentos provisionais em cumprimento de decisão ou acordo judicial.

DESPESAS MÉDICAS.

Acata-se como despesa médica dedutível da base de cálculo do imposto de renda o valor comprovadamente pago a título de plano de saúde do contribuinte ou de seus dependentes para fins de

imposto de renda, ou de alimentanda, quando previsto na decisão judicial.

Mantém-se o lançamento relativo às despesas médicas quando não ficou evidenciada a efetividade dos pagamentos correspondentes, mormente quando tal aspecto foi objeto de intimação por parte da autoridade lançadora.

MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL. OBRIGATORIEDADE.

É poder-dever da Administração lançar com multa de ofício o imposto decorrente de inexatidões e incorreções cometidas pelo Contribuinte na Declaração de Ajuste Anual apresentada.

Cientificado da decisão de primeira instância em 20/11/2013 (AR e-fl. 122), o sujeito passivo interpôs, em 09/12/2013 (protocolo e-fl. 125), Recurso Voluntário, alegando a improcedência parcial da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

- As despesas com instrução de dependente estão comprovadas nos autos desde a impugnação, indicando no recurso nome, endereço e telefone da instituição de ensino;

- Traz esclarecimentos acerca dos depósitos efetuados para as alimentandas e indica que os documentos apresentados comprovam a obrigação de pagamento de pensão alimentícia em cumprimento de decisão judicial

- Os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e efetivo pagamento, sendo que os pagamentos foram executados em moeda corrente;

- A aplicação da multa de ofício é improcedente por não ter cometido nenhuma irregularidade dolosa; e

- Aponta jurisprudência

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Ricardo Chiavegatto de Lima - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço

O litígio remanescente recai sobre:

- Glosa de dedução indevida de despesas com instrução no valor de R\$2.300,00;

- Glosa de dedução indevida de pensão alimentícia para Marcella Passos Mussi (R\$23.540,00) e a Leda Mendes Passos (R\$ 22.740,00);
- Glosa das despesas odontológicas declaradas relativas à profissional Ana Cristina de Oliveira Carvalho, nos valores de R\$ 5.400,00, R\$ 1.500,00, R\$ 2.370,00; e
- Aplicação da multa de ofício de 75%.

Não há questões preliminares a serem apreciadas.

Inicie-se apontando que, em relação à **Jurisprudência** trazida aos autos, é de se observar o disposto no artigo 506 da Lei 13.105/2015, o novo Código de Processo Civil, o qual estabelece que *“a sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros”*. Não sendo parte nos litígios objetos dos Acórdãos, o interessado não pode usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são *“interpartes”* e não *“erga omnes”*. E mais, tais Decisões, e mesmo qualquer excelsa Doutrina apresentada, não são normas complementares como as tratadas o art. 100 do CTN, motivo pelo qual não vinculam as decisões das Instâncias Julgadoras Administrativas.

E não deve ser negligenciado que a **valoração das provas** pelas Autoridades Julgadoras Administrativas é livre, com base no Decreto 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal – PAF. Senão, veja-se o Artigo 29 do citado Decreto:

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

Quanto às **despesas com instrução**, verifique-se o conteúdo enriquecedor dos seguintes excertos da decisão de piso para a formação do arcabouço decisório desta lide:

Das Despesas com Instrução:

..., a fiscalização apurou dedução indevida de despesas com instrução, no valor de R\$ 2.300,00, sendo que tal despesa foi glosada por falta de comprovação, face a ausência de documentos.

..., o interessado na realidade informou ter efetuado pagamento de despesas com instrução para a Casa Escola Espaço Livre, em favor de Bernardo Rodrigues Mussi (fl. 77).

De acordo com a legislação vigente, pode-se considerar como dedução para o ano-calendário 2009 os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação infantil (creche e pré-escolas), ao ensino fundamental, ao ensino médio, à educação superior (graduação e pós-graduação, seja mestrado, doutorado ou especialização), à educação profissional (ensino técnico ou tecnológico) do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual de R\$ 2.708,94 (Lei 9.250/1995, art. 8º, inc. II, alínea b; com redação dada pela Lei 11.482/2007).

Para comprovar a dedução informada, o contribuinte trouxe aos autos apenas o recibo de folha 71, que é insuficiente e inábil para comprovar as despesas com instrução pleiteadas. Trata-se de simples recibo, sem papel timbrado, que não informa quem teria efetuado o pagamento da suposta despesa com instrução, além de não conter sequer a identificação de quem teria fornecido o citado recibo. A fim de comprovar a despesa com instrução, deveria o interessado se precaver e trazer documentos mais robustos, como, por exemplo, comprovantes mensais de pagamento. Assim não o fez. Dessa feita, mantida a glosa do valor de R\$ 2.300,00, informado como despesas com instrução, por carência de documentação comprobatória.

No seu recurso, o interessado indica apenas nome, endereço e telefone da instituição de ensino e, dessa forma, perpetua-se a carência documental comprobatória nos autos e sem reparos a serem feitos na decisão de primeira instância neste quesito. **Mantém-se assim a glosa a título de dedução indevida de despesas com instrução.**

Quanto à **dedução indevida de pensão alimentícia judicial**, novamente observe-se o conteúdo enriquecedor dos seguintes excertos da decisão de piso para a formação do arcabouço decisório desta lide:

Da Pensão Alimentícia:

Também foi apurada pela autoridade fiscal a dedução indevida de pensão alimentícia judicial, no valor de R\$ 46.280,00, por falta de comprovação do pagamento.

Na peça impugnatória, o contribuinte afirmou que a pensão alimentícia foi determinada judicialmente, tendo sido paga diretamente a Marcella Passos Mussi (R\$ 23.540,00) e a Leda Mendes Passos (R\$ 22.740,00).

Acerca do tema “pensão alimentícia judicial”, necessária transcrição da legislação que versa sobre a matéria, no caso, o artigo 78 e §§ do RIR/1999:

...

Nos termos legais acima expostos, o contribuinte pode deduzir da base de cálculo do imposto de renda na declaração de ajuste anual os valores comprovadamente dispendidos a título de pensão alimentícia, desde que em cumprimento a decisão judicial ou acordo homologado judicialmente.

...

De acordo com a decisão judicial de 27/06/2001 (fl. 35), processo nº 33600/01, da Comarca de Nova Friburgo, o interessado ficou responsável pelo pagamento de pensão alimentícia no valor de R\$ 1.900,00 mensalmente, reajustável nos moldes da variação do salário-mínimo. A pensão alimentícia deveria ser depositada em conta corrente de Cristiane Mendes Passos (Unibanco, agência 0304, conta corrente 110911-1), até o dia 04 de cada mês.

...

Para instruir a defesa, o litigante trouxe comprovantes de depósitos efetuados em nome de Leda Mendes Passos e Marcella Passos Mussi. Não foram carreados quaisquer documentos que demonstrassem o pagamento da pensão alimentícia em conta corrente de Cristiane Mendes Passos, como determinado na via judicial.

...

Na verdade, se houve pagamentos por parte do interessado em forma diversa da eventualmente determinada judicialmente, trataram-se de mera liberalidade. A lei existe e deve ser cumprida. A decisão judicial deve ser cumprida. As deduções da base de cálculo do imposto de renda são previstas em lei e somente são dedutíveis se realmente seguirem o que está expresso na legislação. Ressalte-se que não foi trazido qualquer documento judicial relativo à pensão alimentícia que houvesse estipulado que o seu pagamento passaria a ser depositado em conta de Marcella Passos Mussi. Também não se verificou a existência de comprovantes de pagamentos em nome de Cristiane Mendes Passos. Ainda, não se pode sequer ter certeza se não houve alteração no valor da pensão, ou eventual cessação da obrigação.

Concluindo, mantém-se a glosa da dedução de pensão alimentícia efetuada pela fiscalização, por não constar do processo documentos comprobatórios suficientes para sua concessão.

Em seu socorro, o interessado apresenta de forma organizada comprovantes bancários de depósitos e transferências, inclusive muitos dos quais já apresentados em sede impugnatória.

O fato então é que realmente o valor de R\$23.140,00 foi depositado na conta especificada judicialmente (Unibanco, agência 0304, conta corrente 110911-1, cf. comprovantes e-fls. 150/153). Mas outro fato é que realmente os depósitos efetuados na conta 3723254-1 não foram efetuados na forma como determinado judicialmente e a declaração da respectiva alimentanda em sua Declaração de Ajuste Anual não se considera prova suficiente de quitação.

Assim, deve ser **afastada parcialmente a glosa a título de dedução indevida de despesas com pensão judicial, no valor de R\$23.140,00**, paga à alimentanda Marcella Passos Mussi.

Quanto à **dedução despesas médicas**, são dedutíveis da base de cálculo do IRPF os pagamentos efetuados pelos contribuintes a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a"), desde que devidamente comprovados.

No que tange à **comprovação**, a dedução a título de despesas médicas é condicionada ainda ao atendimento de algumas formalidades legais: os pagamentos devem ser especificados e comprovados com documentos originais que indiquem nome, endereço e número

de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem os recebeu (art. 8º, § 2º, inc. III, da Lei 9.250, de 1995).

Esta norma, no entanto, **não dá aos recibos valor probante absoluto**, ainda que atendidas todas as formalidades legais. A apresentação de recibos de pagamento com nome e CPF do emitente têm potencialidade probatória relativa, não impedindo a autoridade fiscal de coletar outros elementos de prova com o objetivo de formar convencimento a respeito da existência da despesa e da prestação do serviço.

No caso das deduções do Imposto de Renda Pessoa Física, o **ônus da prova** é do contribuinte, que é quem se beneficia da redução da base de cálculo do imposto, e, não o fazendo, deve este assumir as consequências legais, resultando no não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. O ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto a determinado fato questionado

Nesse sentido, o artigo 73, *caput* e § 1º do RIR/1999, autoriza a fiscalização a exigir **provas complementares** se existirem dúvidas quanto à existência efetiva das deduções declaradas. Ou seja, com isso o legislador deslocou para o contribuinte o ônus probatório, uma vez que ele pode ser instado a comprovar ou justificar suas deduções.

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. (Grifei).

Nos presentes autos, verifica-se que **foi solicitada a comprovação efetiva dos dispêndios** realizados, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal da Notificação de Lançamento (e-fl. 96).

A **ausência de comprovação do efetivo pagamento** ora caracteriza-se como ponto fulcral motivador do lançamento, mas o interessado não se desincumbiu de tal obrigação ao longo de toda a lide. Embora até procure suprir a efetiva comprovação dos pagamentos através de simples apresentação de recibos e de declarações dos profissionais envolvidos, tais peças não são documentos suficientes e hábeis para tal intento.

Alega o interessado que teria pago os profissionais através da utilização de **dinheiro em espécie**, mas embora não haja nenhum impeditivo legal para que se proceda dessa forma, se revela de difícil comprovação, principalmente perante o Fisco que a exige fundada em documentos, os quais não foram apresentados pelo interessado.

Para a comprovação da efetividade dos pagamentos sugere-se: cópias de cheques fornecidas pela instituição bancária, comprovantes de depósitos na conta do prestador dos serviços, comprovantes de transferências eletrônicas de fundos, transferências interbancárias, comprovantes de transmissão de ordens de pagamentos, e, no caso de pagamentos efetuados em

dinheiro, extratos bancários que demonstrem a realização de saques em datas e valores coincidentes ou aproximados aos pagamentos em questão, podendo também o interessado apresentar outros que julgar convenientes, desde que surtam os devidos efeitos legais

Impende, neste momento, a citação da Sumula deste Egrégio Conselho, de número 180, de cristalino enunciado para esclarecimento final da questão:

Súmula CARF nº 180

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

Mantém-se assim a glosa a título de despesas médicas.

Quanto à **Multa de Ofício** (75%), mais uma vez recorra-se a o conteúdo enriquecedor dos seguintes excertos da decisão de piso para a formação do arcabouço decisório desta lide:

Da Multa Proporcional:

Em relação à multa de ofício, a apuração de infrações no curso da ação fiscal é condição suficiente para ensejar a exigência dos tributos mediante lavratura do auto de infração ou notificação de lançamento e, por conseguinte, a aplicação de multa de ofício.

A exigência da multa de ofício obedece aos ditames da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ...:

...

A aplicação da multa de ofício se impõe ao ente fiscal em função da obediência ao princípio da legalidade, norte da conduta da Administração Pública, a quem só é permitido fazer o que em lei encontra respaldo, conforme já exposto neste voto.

É dever da autoridade administrativa, ao recepcionar as declarações, verificar a correção das informações nelas prestadas. Se da revisão da declaração de rendimentos apresentada for constatada infração a dispositivos da legislação tributária proceder-se-á ao lançamento de ofício, mediante a lavratura de auto de infração.

Cumpre ressaltar, uma vez mais que, em se tratando de matéria tributária, não importa se a pessoa física deixou de atender às exigências da lei por má-fé, por intuito de sonegação ou, ainda, se tal fato aconteceu por puro descuido ou desconhecimento. A infração é do tipo objetiva, na forma do art. 136 do Código Tributário Nacional, já reproduzido neste voto.

Assim, uma vez constatada a infração à legislação tributária em procedimento fiscal, o crédito tributário apurado pela autoridade autuante somente pode ser satisfeito com os encargos do lançamento de ofício (art. 957 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR).

Assim, sem reparos a serem aplicados na decisão de primeira instância neste quesito e mantém se a multa de ofício.

Conclusão

Por todo o exposto, voto em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastar parcialmente a glosa a título de dedução indevida de despesas com pensão judicial, no valor de R\$23.140,00.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima