



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13820.000366/2008-32
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-003.709 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 27 de agosto de 2020
Recorrente VALDIR MANASTELLA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2004

DEDUÇÕES. DEPENDENTES. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Somente podem ser deduzidas as quantias por dependente, da base-de-cálculo do imposto de renda pessoa física, sujeita à incidência mensal, quando esta situação for devidamente comprovada à luz de sua legislação de regência.

DEDUÇÕES. CONTRIBUIÇÃO À PREVIDÊNCIA PRIVADA/FAPL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Somente são dedutíveis, da base-de-cálculo do imposto de renda pessoa física, os pagamentos de contribuições para entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social, comprovados mediante documentos hábeis e idôneos e obedecido o limite legal.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. REQUISITOS LEGAIS.

Somente podem ser aceitas as deduções de despesas médicas da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física que atendam aos requisitos legais previstos pela legislação de regência.

DEDUÇÕES. EDUCAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Somente 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, quando devidamente comprovados por meio de documentação hábil e idônea.

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 parcialmente as deduções com despesas médicas no valor total de R\$ 8.000,00.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator

Participaram das sessões virtuais, não presenciais, os conselheiros Honório Albuquerque de Brito (Presidente), André Luís Ulrich Pinto e Marcelo Rocha Paura.

Relatório

Do Lançamento

Trata o presente de Notificação de Lançamento (e-fls. 23/30), lavrada em 14/01/2008, em desfavor do recorrente acima citado, no qual a autoridade fiscal, durante procedimento de revisão de sua Declaração de Ajuste Anual – DAA, relativa ao exercício de 2004, formalizou o lançamento suplementar de ofício contendo as infrações de: ***dedução indevida de dependentes, no valor de R\$ 7.632,00; de despesas médicas, no valor de R\$ 31.932,60; de instrução, no valor de R\$ 9.990,00; e de previdência privada e Fapi, no valor de R\$ 710,00.***

Da Impugnação

O interessado apresentou a impugnação (e-fls. 2/3), alegando, em síntese, os seguintes argumentos, extraídos do relatório do julgamento anterior:

- quanto à dedução indevida de dependente, faria jus à dedução relativa à esposa, quatro filhas e sogra;
- quanto às despesas com instrução, teria considerado valores de acordo com os procedimentos normais para tal dedução. Acrescenta que era bancário e por instrução de seu Sindicato, deduziu o valor total das despesas com instrução, o que foi feito com base em decisão proferida no Mandado de Segurança Coletivo nº 97.0000192-0. Como não havia campo ou código específico, informou com código de despesas médicas, único que permitiria dedução total;
- quanto à dedução de previdência privada e FAPI, aduz que tinha duas contribuições, mas não localizou os comprovantes;

Do Julgamento em Primeira Instância

No Acórdão nº 17-40.109 (e-fls. 71/78), os membros da 8ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP), por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação e, do voto do relator *a quo*, podemos destacar o seguinte:

Dependentes

Quanto à glosa de dependentes, vejamos o artigo 8º da Lei nº 9.250/95, que arrola quem pode figurar como dependente em DIRPF:

...

- o RG de fls. 04 demonstra que o filho Igor ostentou menos de 24 anos no ano-calendário em questão, mas não há prova de que ainda estava cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau. Assim, a glosa deve ser mantida;

Portanto, a glosa de R\$ 7.632,00 deve ser revista, reduzindo-se para R\$ 1.272,00, referente exclusivamente ao filho Igor.

...

Previdência Privada e FAPI:

São dedutíveis, da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física, os pagamentos de Contribuições para entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social, comprovados mediante documentos hábeis e idôneos e obedecido o limite legal. E o que dispõe o artigo 74 do Regulamento de Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99).

No caso, o contribuinte aduz apenas que tinha duas contribuições, mas não localizou os comprovantes. Ou seja, não cumpriu com seu ônus, de forma que a glosa deve ser mantida.

Despesas Médicas:

Quanto à dedução com despesas médicas, traz comprovantes de Acta — Serviços Médicos S/C. Ltda.; Theodoro Zandan Filho; e Márc Helena M. de Rosa.

Todavia, como se disse, há necessidade de prova da efetiva prestação de serviços e do real pagamento, de forma que a mera apresentação de Notas Fiscais ou Recibos (fls. 05/08) não suprem tal necessidade. Ademais, o pagamento a Márcia Helena M. de Rosa não pode ser deduzido por se tratar de serviço supostamente realizado por instrumentadora cirúrgica.

Portanto, a glosa a este título deve ser integralmente mantida.

Despesas com Instrução.

Relativamente às despesas com instrução, teria considerado valores de acordo com os procedimentos normais para tal dedução. Acrescenta que era bancário e por instrução de seu Sindicato, deduziu o valor total das despesas com instrução, o que foi feito com base em decisão proferida no Mandado de Segurança Coletivo nº 97.0000192-0. Como não havia campo ou código específico, informou com código de despesas • médicas, único que permitiria dedução total.

O artigo 8º da Lei nº 9.250/95 permite a dedução de "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'.

Assim estabelece o item Deduções do Manual de Imposto de Renda Pessoa Física — Exercício 2004 — Ano Calendário 2003 - Modelo Completo que o limite anual individual de dedução limite anual individual da dedução é de **R\$ 1.998,00** e que "o valor dos gastos que ultrapassar esse limite não pode ser aproveitado nem mesmo para compensar gastos de valor inferior a **R\$ 1.998,00** efetuados com o próprio contribuinte ou com outro dependente ou alimentando."

Depreende-se da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 24, que, houve a glosa relativa a despesas com instrução no valor total de R\$ 9.990,00. Ou seja, o contribuinte inclui valores relativos a cinco pessoas.

Todavia, há pagamentos incluídos como despesas médicas, mas que se referem a despesas com instrução, sendo que o contribuinte assim procedeu pois não havia campo ou código específico que permitisse a dedução total, tal como autorizado no aludido Mandado de Segurança.

Ocorre que, conforme acórdãos de fls. 29/64, em sede de apelação, foi denegada a segurança, ficando consignado em embargos de declaração que "a Denegação da Segurança opere desde a origem, *ex tunc* no tempo, com efeito" (fls. 62). Ou seja, não mais há amparo para as deduções pleiteadas pelo contribuinte acima do limite.

Ademais, o contribuinte não comprova nenhum pagamento a título de despesas com instrução, trazendo tão somente boletos referentes ao ano-calendário de 2005 (fls. 20), contrato de prestação de serviços de ensino e educação (fls. 17) e Termo de Acordo e Confissão de Dívida com instituição de ensino (fls. 18/19). Ou seja, prova do efetivo pagamento das despesas pleiteadas não há.

Destarte, a glosa deve ser integralmente mantida.

Do Recurso Voluntário

Inconformado com o resultado do julgamento de 1ª instância e amparado pelo contido no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, o interessado interpôs o **recurso tempestivo** (e-fls. 83/87).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Relator.

Da Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo à sua análise.

Da Matéria em Julgamento

As matérias constantes na presente autuação devolvidas a este Conselho para reanálise por meio de Recurso Voluntário são as: ***dedução indevida de dependentes, no valor de R\$ 1.272,00; de despesas médicas, no valor de R\$ 31.932,60; de instrução, no valor de R\$ 9.990,00; e de previdência privada e Fapi, no valor de R\$ 710,00.***

Do Mérito

Da Dedução Indevida com Dependentes

Assevera que a decisão anterior merece reforma, pois, apesar de seu filho Igor Manastella contar com mais de 21 anos, à época dos fatos, foi devidamente demonstrado e comprovado, anteriormente, que o mesmo estava cursando o último ano de faculdade.

De início, convém reproduzir trecho constante da descrição dos fatos e enquadramento legal (e-fls. 25):

Regularmente intimado, o contribuinte não atendeu à Intimação, até a presente data.

Em decorrência do não atendimento da referida Intimação, foi glosado o valor de R\$ *****7.632,00, deduzido indevidamente a título de Dependentes, por falta de comprovação.

Sobre esta infração, o julgamento de piso consignou os seguintes fundamentos ao manter a sua glosa parcial:

- o RG de fls. 04 demonstra que o filho Igor ostentou menos de 24 anos no ano-calendário em questão, mas não há prova de que ainda estava cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau. Assim, a glosa deve ser mantida;

A possibilidade de dedutibilidade de quantia por dependente, neste caso concreto, esta insculpida nos §2º e no inciso III, do §1º do artigo 77, RIR/99, in verbis:

Art. 77. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, ***poderá ser deduzida do rendimento tributável*** a quantia equivalente a noventa reais por dependente (Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso III).

§ 1º ***Poderão ser considerados como dependentes***, observado o disposto nos arts. 4º, § 3º, e 5º, parágrafo único (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35):

...

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

...

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

Apesar de o interessado afirmar que o direito a dedução do dependente Igor Manastella já ter sido devidamente comprovado nos autos, na prática, não é isto que se vê nos autos. Conforme apontado pelo julgamento anterior, não há nenhum documento probatório de que o mesmo estivesse cursando em estabelecimento de nível superior.

Isto posto, ***mantenho*** a glosa sobre este item.

Da Dedução Indevida com Previdência Privada e FAPI

Argumenta que informou que, de fato, possuía as contribuições de Previdência Privada e FAPI, entretanto, não localizou os comprovantes, por este motivo, caso entendessem necessário, requereu prazo para solicitar tais informações junto a instituição financeira responsável.

Entretanto, somente no ano de 2010, ou seja, 07 (sete) anos depois da declaração aqui impugnada, que o contribuinte obteve uma resposta, ou melhor, uma decisão, sem que lhe fosse dado qualquer prazo para que o mesmo localizasse os comprovantes faltantes.

A bem da verdade, o interessado não solicitou prazo ao Fisco para apresentação de provas acerca desta infração, somente informou que estava tentando localizar os comprovantes e se não os encontrasse, iria solicitar extrato ao banco.

Ademais devem ser regamente obedecidos os prazos estabelecidos nos artigos 15 e 33 do Decreto 70.235/72, bem como a impugnação deve pautar-se pelo disposto no artigo 16, do mesmo diploma legal.

Enfim, o interessado, apesar de justa sua reclamação, em relação ao longo tempo decorrido para resolução desta lide, ***não apresentou qualquer comprovante*** relativamente àquelas deduções.

Isto posto, ***mantenho*** a glosa sobre este item.

Da Dedução Indevida de Despesas Médicas

O interessado, afirma que a glosa é absurda, uma vez que apresentou os comprovantes solicitados. Diz que não se conforma com a alegação de que "a apresentação de notas fiscais ou recibos não suprem tal necessidade", sendo certo que os contribuintes tem conhecimento de que, se solicitados, devem apresentar os comprovantes referentes a sua declaração de imposto de renda. Desta forma, guardou os comprovantes que achou necessários e corretos para a sua comprovação.

De início, convém reproduzir trechos da descrição dos fatos e enquadramento legal (e-fls. 26) da notificação de lançamento:

Regularmente intimado , o contribuinte *não atendeu à Intimação* até a presente data.

Em decorrência do não atendimento à Intimação, foi glosado o valor de R\$ *****31.932 , 60, deduzido indevidamente a título de Despesas Médicas, por *falta de comprovação*.

O julgamento de piso manteve integralmente as glosas destas despesas, fundamentando que ***haveria necessidade da prova efetiva e do real pagamento***, sendo a apresentação de notas fiscais ou recibos insuficientes. Informou, ainda, acerca da indedutibilidade de serviços de instrumentação cirúrgica.

Antes de passarmos a análise deste caso concreto, recomendável a transcrição da base legal para dedução de despesas dessa natureza que está na alínea "a" do inciso II do artigo 8º da Lei 9.250/95, regulamentada no artigo 80 do RIR/99:

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, 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;

(...) (grifou-se)

Complementando a necessidade dessa comprovação, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, em seu art. 73, dispõe que:

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). (grifou-se)

Em regra, a apresentação de recibos como forma de comprovação das despesas médicas, a teor do que dispõe o art. 80, § 1º, III, do RIR/1999, ***pode ser considerada suficiente***, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame.

Conforme depreende-se da leitura do artigo 73, do Decreto 3.000/99, todas as deduções estão ***sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora***.

Isto significa dizer que, em relação as despesas médicas, o agente fiscal, durante procedimento de revisão de declarações de contribuintes, ***pode exigir outros elementos, além dos recibos***, a fim de formar sua convicção acerca da efetividade da prestação dos serviços médicos, sendo os mais costumeiros: cheques, recibos de cartão de crédito, transferências

eletrônicas e outros comprovantes de pagamento, exames laboratoriais, de imagens, laudos, prontuários, fichas de acompanhamento médico, receituários entre outros documentos possíveis

No presente caso, a autoridade lançadora consignou nos autos que “o contribuinte não atendeu à intimação” e que “em decorrência foram glosadas as despesas médicas, por falta de comprovação”.

Veja-se que o agente fiscal utilizou termo genérico e bastante abrangente - **falta de comprovação** - para fundamentar e motivar suas glosas, não especificando melhor o que, no seu entendimento, seria prova suficiente para justificar tais despesas.

Desta forma, entendo que a reanálise deste procedimento deve ater-se ao previsto na legislação de regência, sendo indevidas quaisquer exigências adicionais.

O recorrente apresentou: i) **nota fiscal** (e-fls. 6); e ii) **recibos** (e-fls. 7 e 9), no intuito de comprovar a regularidade da prestação dos serviços médicos.

Com relação a dedutibilidade dos pagamentos efetuados a instrumentador cirúrgico, temos o disposto na Solução de Consulta nº 207/2018:

DESPESA MÉDICA. DEDUTIBILIDADE. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. INSTRUMENTADOR CIRÚRGICO.

O pagamento efetuado a profissional instrumentador cirúrgico somente poderá ser deduzido da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física quando o valor integrar a conta emitida pelo estabelecimento hospitalar, relativamente a uma despesa médica dedutível.

Dispositivos Legais: Art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, Art. 80 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999).

Isto posto passamos a análise individual dos documentos apresentados.

1. Nota Fiscal nº 100, emitida por ACTA – Serviços Médicos S/C Ltda.:

Entendo que a nota fiscal apresentada (e-fls. 6), totalizando o valor de R\$ 6.800,00, **pode ser aceita**.

2. Theodoro Zaidan Filho:

Entendo que o recibo apresentado (e-fls. 7), totalizando o valor de R\$ 1.200,00, **pode ser aceito**.

3. Márcia Helena M. de Rosa:

Entendo que o recibo apresentado (e-fls. 9), totalizando o valor de R\$ 400,00, **não pode ser aceito por falta de previsão legal para dedutibilidade de tais serviços**.

Desta forma, voto pelo **restabelecimento parcial** das deduções com despesas médicas **no valor total de R\$ 8.000,00**.

Da Dedução Indevida de Despesas com Instrução

Em relação as deduções com instrução, informa que era bancário em 2003 e por instrução do Sindicato dos Bancários do Estado de São Paulo, deduziu o valor total das despesas com instrução, tendo em vista a concessão de liminar em Mandado de Segurança Coletivo, processo nº 97.0000192-0.

Entende que o referido Mandado possibilitava a categoria bancária deduzir despesas integrais de educação, através da concessão de liminar, no ato da declaração, sendo que se valeu dela para efetivar as deduções, não podendo agora ser responsabilizado por isso, sendo certo que a liminar era válida no momento de sua declaração anual de imposto de renda, aliás, ainda era válida no momento em que apresentou sua impugnação.

Quanto a este ponto, ***também não assiste razão ao recorrente***. Como bem pontuou o i. relator de primeira instância, em sede de apelação, foi denegada a segurança ao writ, ficando consignado nos embargos de declaração (e-fls. 68) o seguinte:

Inova o pólo impetrante, explícito seu pedido a fls. 27/28, desejando ampliar debate a que não provocou, como único titular a tanto, enquanto originário autor da causa.

Logo, inadequada a via a tanto, de rigor o improvimento aos declaratórios de fls. 650, sob tal prisma.

Contudo, ***oportuno o acréscimo ao v. voto*** de fls.482, em seu desfecho de fls. 619, item 17, ***para que a Denegação da Segurança opere desde a origem, "ex tunc" no tempo, com efeito***.

Ante o exposto, pelo parcial provimento aos declaratórios de fls. 650, unicamente para o acréscimo supra.

É como voto.

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário e, no mérito, ***DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL***, restabelecendo parcialmente as deduções com despesas médicas no valor total de R\$ 8.000,00.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura

Fl. 10 do Acórdão n.º 2001-003.709 - 2ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 13820.000366/2008-32