



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13888.003022/2008-09  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-006.739 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de julho de 2019  
**Recorrente** JOSE LUIZ PEREIRA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

**DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA**

A contagem do prazo decadencial deve levar em consideração a regra insculpida no artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional, pois existiu o pagamento parcial da obrigação tributária.

Em assim sendo, por meio de simples conta aritmética verifica-se que decorreu mais de 5 anos entre o fato gerador do tributo e o lançamento pela Autoridade Fiscal, afigurando-se, desta feita, imperioso o reconhecimento da decadência de parte da exigência tributária.

**NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.**

Não há que se falar em nulidade quando procedimento fiscalizatório foi efetuado dentro dos preceitos normativos atinentes à matéria, o sujeito passivo foi devidamente intimado para apresentação de documentos de seu interesse e defesa, e o lançamento foi fundamentado nas razões de fato e de direito apresentadas pelo Auditor Fiscal e apurado da forma como determina o artigo 142 do CTN.

**DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.**

A apresentação de recibos com atendimento dos requisitos do art. 80 do RIR/99 é condição de dedutibilidade de despesa, mas não exclui a possibilidade de serem exigidos elementos comprobatórios adicionais, da efetiva prestação do serviço, tendo como beneficiário o declarante ou seu dependente e de seu efetivo pagamento.

No presente caso, a dedução das despesas médicas é condicionada a que os pagamentos sejam devidamente comprovados, com documentação hábil e idônea que atenda aos requisitos legais. O contribuinte não se desincumbiu do ônus probatório.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO SONEGAÇÃO. SIMULAÇÃO. FRAUDE. INTUITO DOLOSO. CABIMENTO.**

Restou demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

#### OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

A comprovação de rendimentos auferidos, mediante declaração apresentada pela fonte pagadora, e não declarados pelo contribuinte caracteriza omissão de rendimentos.

#### DEDUÇÕES. DESPESAS COM INSTRUÇÃO.

Mantém-se a glosa da dedução a esse título quando vinculada a pessoa cuja relação de dependência não foi acatada nos autos.

#### DEPENDENTES. DEDUÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO.

Poderão configurar como dependentes para fins de dedução na Declaração de Ajuste Anual do contribuinte os que se enquadrarem nas hipóteses previstas no art. 77, §1º, do Regulamento do Imposto de Renda RIR/99, aprovado pelo Decreto 3.000/99, desde que comprovada esta condição através de documentação hábil e idônea.

Acertada a decisão de piso, haja vista que não pode o contribuinte desfazer a opção realizada por quem optou por declarar em separado por pura liberalidade, devendo ser mantida a glosa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para declarar a decadência de parte do lançamento efetuado para o ano-calendário 2002: a) R\$ 330,84 do lançamento 2 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS; e b) R\$ 59.940,00 do lançamento 4 - DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS. Vencido o conselheiro Rayd Santana Ferreira que reconhecia a decadência de todo o lançamento relativo ao ano-calendário 2002.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Jose Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Marialva de Castro Calabrich Schlucking, Andréa Viana Arrais Egypto e Miriam Denise Xavier (Presidente). Ausente a Conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II - SP (DRJ/SPOII) que julgou, por unanimidade de votos, procedente o lançamento, mantendo o Crédito Tributário exigido, conforme ementa do Acórdão n.º 17-29.373 (fls. 773/787):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA- IRPF

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

DECADÊNCIA. FALTA DE APURAÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A existência de pagamento antecipado, decorrente de apuração do imposto, é requisito essencial para a caracterização do lançamento por homologação. Na sua ausência, o termo inicial do prazo decadencial desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, por se tratar de lançamento de ofício. Art. 150 c.c. art. 173, I, do CTN.

CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não há que se falar em cerceamento de defesa diante de lançamento efetuado de acordo com as disposições legais pertinentes e com minuciosa e clara descrição dos fatos que o ensejaram.

DESPESAS MÉDICAS. Mantida a glosa de despesas, visto que o direito à sua dedução é condicionado à comprovação da efetividade dos serviços prestados, bem como dos correspondentes pagamentos, ônus que incumbe ao contribuinte.

MULTA QUALIFICADA.

Os elementos apresentados pela autoridade lançadora demonstram a procedência do lançamento da multa qualificada, por estar evidenciado o intuito de redução do montante do imposto devido.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

A comprovação de rendimentos auferidos, mediante declaração apresentada pela fonte pagadora, e não declarados caracteriza omissão de rendimentos.

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS RECEBIDOS POR DEPENDENTES. OBRIGAÇÃO LEGAL DO RESPONSÁVEL. Os rendimentos tributáveis recebidos pelos dependentes devem ser somados aos rendimentos do responsável legal para efeito de tributação na declaração.

DEDUÇÃO DEPENDENTE. Não comprovada nos autos a relação de dependência, conforme legislação de regência, procedente o lançamento que glosou a dedução pleiteada na DIRPF.

DESPESAS COM INSTRUÇÃO. Mantida a glosa das despesas, visto que o direito a sua dedução é condicionada a comprovação dos requisitos exigidos

Lançamento Procedente

O presente processo trata de Auto de Infração (fls. 411 a 416), lavrado em 21/07/2008, onde houve apuração de imposto de renda pessoa física, anos-calendário 2002,

2003, 2004, 2005 e 2006, que exigiu Crédito Tributário no montante de R\$ 135.335,57, sendo R\$ 59.883,55 de imposto, código 2904, R\$ 48.371,95 de multa de ofício proporcional, passível de redução, e R\$ 27.080,07 de juros de mora calculados até 30/06/2008.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 413/416) foram constatadas as seguintes infrações:

1. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA
2. Fato Gerador Valor Tributável 31/12/2004, valor RS 8.423,20 e multa de 75,00;
3. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS
4. Fato gerador 31/12/2002 (valor R\$ 330,84); 31/12/2003 (valor R\$ 546,00) e 31/12/2004 (valor R\$ 429,00); multa aplicada 75%;
5. DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTE
6. Fato gerador 31/12/2003 (valor R\$ 1.272,00); 31/12/2004 (valor R\$ 1.272,00); 31/12/2005 (valor R\$ 2.808,00); multa aplicada 75%;
7. DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS
8. Fato gerador 31/12/2002 (R\$ 59.940,00); 31/12/2003 (R\$ 19.900,00); 31/12/2004 (R\$ 47.450,00); 31/12/2005 (R\$ 37.410,00); 31/12/2006 (R\$ 28.610,00); multa aplicada 75%;
9. DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS
10. Fato Gerador 31/12/2003 (R\$11.000,00); 31/12/2004 R\$ 15.100,00; multa aplicada 150%;
11. DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS
12. Fato Gerador 31/12/2002 (RS 22.000,00); 31/12/2005 (RS 5.000,00); multa aplicada 150%;
13. DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESA COM INSTRUÇÃO
14. Fato Gerador 31/12/2006 (R\$ 2.373,84); multa aplicada 75%.

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 392/401) esclarece que:

1. Em procedimento fiscal efetuado junto às profissionais Regiane Cristina Bombo - CPF 109.943.208-17 e Maria José Alves Baglioni.- CPF 964.570.158-91, conclui-se pela inidoneidade dos recibos por elas fornecidos, o que foi objeto dos processos administrativos n.º 13888003547/2007-55 e 13888.001263/2008-13, com elaboração de Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz;
2. O Contribuinte nada informou acerca de serviços que teriam sido prestados por Regiane Cristina Bombo e, com relação a Maria José Alves Baglioni, somente declarou que os serviços foram prestados em domicílio e pagos em dinheiro, sem, contudo, comprovar as afirmações;

3. O Contribuinte não comprovou despesas com instrução da dependente Marta Celina de Vito Arruda Pereira junto à UNIMEP - Instituto Educacional Piracicabano, ano-calendário 2006, no valor de R\$ 2.373,84.
4. O pai do contribuinte, Sr. José Pereira, apresentou declarações de ajuste anual em separado nos exercícios de 2004, 2005 e 2006, e a mãe, Sra. Terezinha Chiqueto Pereira, declarou em separado no exercício de 2006. Em razão disso, foram indevidamente considerados como dependentes nas respectivas declarações de ajuste anual apresentadas pelo contribuinte fiscalizado, conseqüentemente, todas as deduções referentes aos pais nos exercícios mencionados serão glosadas.

O Contribuinte tomou ciência do Auto de Infração, via Correio, em 01/08/2008 (AR - fl. 419) e, em 29/08/2008, apresentou sua Impugnação de fls. 430/473, instruída com os documentos nas fls. 474 a 769.

O Processo foi encaminhado à DRJ/SPOII para julgamento, onde, através do Acórdão n.º 17-29.373, em 19/12/2008 a 10ª Turma julgou no sentido de rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, declarar procedente o lançamento, mantendo integralmente o Crédito Tributário exigido.

O Contribuinte tomou ciência do Acórdão da DRJ/SPOII, via Correio, em 17/02/2009 (AR - fl. 790) e, inconformado com a decisão prolatada, em 18/03/2009, tempestivamente, apresentou seu RECURSO VOLUNTÁRIO de fls. 791/841, instruído com os documentos nas fls. 842 a 863, onde faz um breve resumo dos fatos para, em seguida, contestar o lançamento alegando, em síntese:

1. Preliminarmente, a Decadência dos lançamentos do ano-calendário de 2002, conforme disposto no art. 150, parágrafo 4º, do CTN;
2. Violação do contraditório e da ampla defesa pela não observância do Princípio a Motivação;
3. Ter comprovado o efetivo pagamento das Despesas Médicas glosadas;
4. Ter comprovado que os serviços consignados nos Recibos apresentados foram de fato executados, através das declarações firmadas pelos prestadores dos serviços;
5. A idoneidade dos Recibos emitidos pelas profissionais Regiane Cristina Bombo, CPF n.º. 109.943.208-17, e Maria José Alves Baglioni, CPF n.º. 964.570.158-91, fundado nas declarações fornecidas pelas profissionais afirmando terem efetivamente prestado os serviços;
6. Que mm nenhum momento ficou provado nos Autos o uso doloso dos Recibos das duas profissionais que justificasse a aplicação da Multa Qualificada;
7. Cerceamento do direito de defesa por não ter sido intimado em nenhum momento para prestar esclarecimentos com relação à omissão de rendimentos do trabalho, sem vínculo empregatício, recebido da pessoa jurídica Intermedici Piracicaba Assistência Médica Ltda. e rendimentos recebidos de pessoa jurídica, com vínculo empregatício, da Prefeitura do

Município de' Águas de São Pedro, rendimento recebido por sua dependente Marta Celina de Vito Arruda Pereira;

8. Ser equivocada a glosa das despesas com instrução relativas ao Instituto Educacional Piracicabano, referente à dependente Marta Celina de Vito Arruda Pereira, uma vez que a atividade desenvolvida por este órgão é perfeitamente verificável e se enquadra no que determina o art. 8º, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.250/95;
9. Que, apesar das declarações apresentadas pelos seus Pais, sem contudo terem auferido rendimentos superiores ao limite de isenção mensal, os mesmos sempre dependeram financeiramente do Contribuinte e que isso fica patente quando se verifica as despesas médicas dos Pais por ele suportadas;
10. Ter a documentação apresentada pelo Contribuinte aptidão para comprovar os desembolsos, amparados legalmente, por ele realizados, portanto, cabe à Fiscalização provar o contrário e não se valer de presunção na fundamentação dos seus atos.

Finaliza seu Recurso requerendo que seja declarada a insubsistência do Auto de Infração, com o seu conseqüente cancelamento e requer:

- a) Seja reconhecida a decadência dos lançamentos referentes ao ano-calendário de 2002;
- b) Sejam cancelados os lançamentos referentes às omissões de rendimento por falta de intimação para retificação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda;
- c) Seja reconhecida as deduções das Despesas Médicas, com o conseqüente afastamento das glosas feitas, diante do fato dos valores estarem devidamente comprovados;
- d) Seja afastada a glosa em relação às profissionais Regiane Cristina Bombo e Maria José Alves Baglioni, tendo em vista que os serviços profissionais foram realizados;
- e) Seja afastada a Multa Qualificada de 150% por não ter agido com dolo ao utilizar os recibos das profissionais Regiane Cristina Bombo e Maria José Alves Baglioni;
- f) Seja cancelada as glosas das despesas com instrução de seus dependentes;
- g) Devido a inversão do ônus da prova, sejam realizadas diligências junto aos profissionais que o Contribuinte não logrou êxito em conseguir a declaração de afetivo serviço prestado, ou diligência a todos os profissionais para ratificarem os serviços prestados.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Andréa Viana Arrais Egypto, Relator.

### Juízo de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

### Decadência

O lançamento foi lavrado em 21 de julho de 2008, enquanto que o fato gerador do Imposto sobre a Renda Pessoa Física, relativo ao ano calendário de 2002, ocorreu em 31 de dezembro de 2002.

Inicialmente é de bom alvitre esclarecer que nos lançamentos de tributos submetidos ao regime de homologação como é o caso do IRPF, para fins de cômputo do prazo decadencial é aplicado o que reza o art. 150, § 4º, do CTN o qual preceitua que:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Entretanto, em se tratando de hipótese de ocorrência comprovada de dolo, fraude ou simulação na conduta do sujeito passivo ou mesmo da inexistência de pagamento parcial incidirá a regra prevista no inciso I do art. 173 do CTN.

Acerca disto é explícita a Súmula CARF nº 72 que reza o que se segue:

Súmula CARF nº 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Ainda no tocante ao pagamento parcial capaz de determinar a incidência da disciplina do §4º do artigo 150 do CTN acerca da contagem do prazo de decadência foi editada por este Conselho a Súmula que se segue:

Súmula CARF nº 123: Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

Dito isto, passa-se à análise do caso em tela.

Como se verifica do Auto de Infração acostado aos autos, o mesmo fora lavrado na data de 21/07/2008, com intimação do contribuinte em 01/08/2008, sendo que o fato gerador do ano calendário de 2002 ocorreu em 31 de dezembro de 2002. A Declaração de Ajuste Anual

enviada pelo contribuinte relativa ao exercício de 2003 (ano-calendário de 2002), se constata que fora retido na fonte o valor de R\$ 22.118,14.

Faremos assim a análise de acordo com os lançamentos realizados:

- **OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA**

Fato Gerador Valor Tributável 31/12/2004, valor RS 8.423,20 e multa de 75,00.

Nesse caso, não há que se falar em decadência.

- **OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS**

Fato gerador 31/12/2002 (valor R\$ 330,84); 31/12/2003 (valor R\$ 546,00) e 31/12/2004 (valor R\$ 429,00); multa aplicada 75%.

Nesse caso, encontra-se decaído o lançamento relativo ao fato gerador que ocorreu em 31/12/2002, com base no art. 150, § 4º do CTN.

- **DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTE**

Fato gerador 31/12/2003 (valor R\$ 1.272,00); 31/12/2004 (valor R\$ 1.272,00); 31/12/2005 (valor R\$ 2.808,00); multa aplicada 75%.

Nesse caso, não há que se falar em decadência.

- **DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS**

Fato gerador 31/12/2002 (R\$ 59.940,00); 31/12/2003 (R\$ 19.900,00); 31/12/2004 (R\$ 47.450,00); 31/12/2005 (R\$ 37.410,00); 31/12/2006 (R\$ 28.610,00); multa aplicada 75%.

Nesse caso, encontra-se decaído o lançamento relativo ao fato gerador que ocorreu em 31/12/2002, com base no art. 150, § 4º do CTN.

- **DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS**

Fato Gerador 31/12/2003 (R\$11.000,00); 31/12/2004 R\$ 15.100,00; multa aplicada 150%.

Nesse caso, não há que se falar em decadência.

- **DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS**

Fato Gerador 31/12/2002 (RS 22.000,00); 31/12/2005 (RS 5.000,00); multa aplicada 150%.

Nesse caso, não há que se falar em decadência, tendo em vista que a contagem do prazo deve se operar com base no art. 173, inciso I do CTN.

- **DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESA COM INSTRUÇÃO**

Fato Gerador 31/12/2006 (R\$ 2.373,84); multa aplicada 75%.

Nesse caso, não há que se falar em decadência.

### **Cerceamento do direito de defesa**

A Recorrente alega nulidade do Auto de Infração por haver sido o mesmo supostamente lavrado de maneira genérica, sem motivação, pois a fiscalização não esclareceu o critério utilizado para a glosa das demais despesas médicas relativas aos outros profissionais não sujeitos à súmula administrativa, o que teria impossibilitado o exercício do direito de defesa, acarretando a nulidade do procedimento administrativo em questão.

Entretanto, diferente do que alega a Recorrente, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

Da análise dos autos, constata-se que durante o procedimento fiscal o contribuinte foi intimado e reintimado para comprovar a efetiva prestação dos serviços através de elementos que evidenciassem os respectivos pagamentos, porém, conforme assevera a fiscalização, limitou-se a apresentar declarações dos profissionais, deixando de trazer provas de que efetivamente arcou com tais despesas.

Vislumbra-se ainda que o contribuinte teve a oportunidade de apresentar suas razões de defesa e os documentos que entendesse necessários para contrapor os fatos alegados e o fez tanto na impugnação, quanto na apresentação do Recurso Voluntário.

Basta simples leitura do Termo de Constatação Fiscal para se verificar que a autoridade autuante foi clara ao descrever a infração perpetrada pelo contribuinte e os motivos da autuação.

Não vislumbro, pois, qualquer prejuízo ao Recorrente em seu direito à ampla defesa e ao contraditório. Conforme se verifica dos autos, foi devidamente instaurado o procedimento administrativo, com a devida identificação do Auditor Fiscal responsável, realização de intimações necessárias, no domicílio fiscal do contribuinte, objetivando os esclarecimentos dos fatos analisados.

O Auto de infração foi lavrado por autoridade competente, com observância aos requisitos previstos no art. 142, do Código Tributário Nacional e com clareza na motivação, razão porque, não há que se falar em nulidade quando estão explicitados todos os elementos concernentes ao lançamento e o auditor fiscal agiu de forma regular e balizou sua conduta dentro das provas obtidas e carreadas ao processo.

Dessa forma, afasto a preliminar de nulidade suscitada.

### **Mérito**

Conforme se verifica dos autos, trata o presente processo administrativo da exigência de Imposto de Renda Pessoa Física correspondente aos anos-calendário 2002 a 2006, através de procedimento de revisão de declaração, em que foram apuradas infrações relativas à omissão de rendimentos e dedução indevida com dependentes, despesas médicas e despesa de instrução.

### **Despesas médicas**

O Recorrente aduz que os recibos e as declarações apresentadas já seriam suficientes para comprovar a efetiva prestação dos serviços médicos.

A dedução das despesas médicas encontra-se insculpida no art. 8º, inciso II, da Lei nº 9.250/1995, que, inclusive, traz as condições impostas para a sua legitimidade. Vejamos:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

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:

(...)

§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

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.

Na mesma toada, segue o artigo 80 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, vigente à época, que tratava da questão da seguinte forma:

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.

§ 2º Na hipótese de pagamentos realizados no exterior, a conversão em moeda nacional será feita mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América, fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento.

§ 3º Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais.

§ 4º As despesas de internação em estabelecimento para tratamento geriátrico só poderão ser deduzidas se o referido estabelecimento for qualificado como hospital, nos termos da legislação específica.

§ 5º As despesas médicas dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo da declaração de rendimentos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).

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, com a correspondente matriz legal indicada, estabelece:

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).

Com efeito, da análise da legislação em apreço, percebe-se que todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação. Embora o ônus da prova caiba a quem alega, a lei confere à fiscalização a faculdade/dever de intimar o contribuinte para comprovar as deduções, caso existam dúvidas razoáveis quanto à efetiva realização das despesas, deslocando o ônus probatória para o contribuinte.

A interpretação que se confere ao art. 73, § 1º do RIR/99 é de que o agente fiscal tem que tomar todas as medidas necessárias visando a proteção do interesse público e o efetivo cumprimento da lei, razão porque a dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, que, em princípio, podem ser confirmadas através de recibos. Entretanto, havendo dúvidas razoáveis a respeito da legitimidade das deduções realizadas, cabe à fiscalização exigir provas adicionais acerca da efetiva prestação do serviço, e, ao contribuinte, apresentar comprovação ou justificativa idônea, sob pena de ter suas deduções glosadas.

Feitas essas considerações acerca da legislação de regência que trata da matéria, passo à análise do caso concreto.

Foi constatado pela fiscalização que o contribuinte se utilizou de recibos de profissionais simulados como tributariamente ineficazes emitidos por Regiane Cristina Bombo e Maria Jose Alves Baglioni, haja vista serem ideologicamente falsos.

Dessa forma, caberia ao contribuinte apresentar toda a documentação comprobatória de que efetivamente ocorreu a prestação dos serviços, comprovando a real a despesa incorrida com os profissionais de saúde.

O Recorrente juntou aos autos as declarações dos profissionais de saúde e os recibos emitidos. Afirmou que os documentos declarados como inidôneos não podem se estender a todos os que os utilizam e que não houve a comprovação de conduta dolosa por parte do contribuinte que agiu de boa-fé.

Compulsando os autos, verifico que na Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz adunada às fls. 382/386 relativa à Sra. Regiane Cristina Bombo, consta dos esclarecimentos colhidos, que a emitente cedeu os recibos para os contribuintes relacionados, dentre eles o Recorrente, sendo-lhes cobrado, em geral, um décimo do valor total de recibos emitidos, sem a devida contraprestação de serviços fisioterápicos.

Na Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz relacionada à Sra. Maria Jose Alves Baglioni (fls. 387/391), consta que a emitente declarou que os valores dos recibos estariam corretos, e que perdeu os documentos referentes aos anos de 2002 e 2003, não sendo possível discriminar exatamente os valores recebidos. Foi verificada a inconsistência entre a declaração apresentada pela emitente e os recibos emitidos. Ainda verificou a fiscalização que um dos usuários intimados declarou que não realizou qualquer tratamento com a emitente e que pagou 5% (cinco por cento) dos valores contidos nos recibos, motivo pelo qual a emitente fora intimada a esclarecer acerca do fato e declarou que prestou serviço ao contribuinte, contudo, tais serviços consistiam de sessões de massagens.

Conforme se verifica às fls. 393/394, durante o ano de 2002, somente para tratamento de fisioterapia, foram emitidos 12 recibos para a Sra. Regiane Cristina Bombo, totalizando R\$ 15.000,00; 12 recibos para a Sra. Maria José Alves Baglioni, totalizando R\$ 7.000,00; 12 recibos para a Sra. Alessandra Maniero, totalizando R\$ 5.500,00; 12 recibos para o Sr. Cláudio Fernando Oliveira Garcia, totalizando R\$ 8.000,00; 04 recibos para a Sra. Ivone Rodrigues Amorim, totalizando R\$ 1.000,00; além do que, foram emitidos 11 recibos para a Sra. Simone Marcelino Correia, Fonoaudióloga, totalizando R\$ 6.000,00; 10 recibos para a Sra. Giovana Elizabete Granato, Fonoaudióloga, totalizando R\$ 5.000,00; 06 recibos para a Sra. Lucimar Sanches, Terapeuta Ocupacional, totalizando R\$ 1.500,00; 12 recibos para a Sra. Carolina Cunha Barros, Terapeuta Ocupacional, totalizando R\$ 7.000,00; 08 recibos a Sra. Maria Vera Lucia Barbosa, Psicóloga, totalizando R\$ 6.000,00; 12 recibos para a Sra. Carla Castro Ferraz, Cirurgiã-dentista, totalizando R\$ 7.500,00; 11 recibos para a Sra. Grace Castro Ferra, Cirurgia-dentista, totalizando R\$ 5.500,00; 06 recibos para a Sra. Isaura Maria Ferraz Rochelle, Cirurgiã-dentista, totalizando R\$ 940,00.

Essa grande quantidade de despesas médicas se repetiram nos anos de 2003, 2004, 2005, e 2006.

Entendo que dos elementos constantes dos autos configura dúvidas razoável a respeito da legitimidade das deduções, razão porque, no presente caso, se faria necessário a comprovação do efetivo pagamento das despesas que o contribuinte alega como ocorrida. Como o pagamento foi efetuado em dinheiro, caberia ao contribuinte apresentar o extrato com os saques realizados, vinculando a cada recibo emitido, o que não foi feito pelo contribuinte.

Dessa forma, não tendo o Recorrente apresentado prova hábil e idônea capaz de contrapor os fatos levantados pela fiscalização, há de se manter o lançamento nesse ponto.

Quanto à multa qualificada, entendo que os elementos trazidos aos autos indicam que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, razão pela qual deve ser mantida a qualificação da multa com relação à dedução indevida de despesas médicas.

### **Omissão de rendimentos**

O Recorrente se insurge contra a omissão de rendimentos que lhes foram pagos pela Intermédici de Piracicaba Assistência Médica Ltda., nos anos-calendário 2002, 2003 e 2004, e a omissão dos rendimentos recebidos pela dependente Marta Celina de Vito Arruda, no ano-calendário 2004, no valor de R\$8.423,20, alegando a ausência de prévia notificação para regularizar inconsistências na Declaração de Ajuste Anual, com base na Instrução Normativa SRF n.º 579/2005.

Ocorre que, além do lançamento em debate não decorrer de revisão de Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física, mas sim de ação fiscal para a verificação de utilização de recibos considerados inidôneos, o lançamento foi supedaneado na Lei n.º 7.713/88, que trata do imposto de renda.

Dessa forma, por força da lei, as pessoas físicas estão obrigadas a declarar o total de rendimentos auferidos, procedendo ao ajuste anual do imposto de renda devido.

O contribuinte não nega o recebimento de rendimentos pagos pela Intermédici Piracicaba Assistência Médica Ltda. - CNPJ 62.476.676/0001-03 e o rendimento recebido por sua dependente.

Dessa forma, não merece reparos a decisão de piso.

### **Despesas com instrução**

O Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, vigente à época dos fatos, em seu artigo 81, estabelece que:

Art.81. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual de um mil e setecentos reais (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "b")

§1º O limite previsto neste artigo corresponderá ao valor de um mil e setecentos reais, multiplicado pelo número de pessoas com quem foram efetivamente realizadas as despesas, vedada a transferência do excesso individual para outra pessoa (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "b").

§2º Não serão dedutíveis as despesas com educação de menor pobre que o contribuinte apenas eduque (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 35, inciso IV).

Como pode ser observado somente são dedutíveis as despesas com instrução realizadas em benefício do próprio contribuinte e de seus dependentes.

No que tange à glosa de despesa com instrução da dependente Marta Celina de Vito Arruda, no valor de R\$2.373,84 no ano calendário de 2006, verifica-se que o Recorrente

junta os boletos emitidos pelo Instituto Educacional Piracicabano – UNIMEP (fls. 756/767), entretanto não há qualquer comprovação de pagamento, motivo pelo qual não foram aceitos os documentos para efeitos de restabelecimento da dedução pleiteada.

Assim, deve ser mantida a glosa.

### **Despesas com dependentes**

A Lei n.º 9.250, de 1995, em seu art. 35 estabelece que podem ser considerados dependentes os pais, os avós ou os bisavós, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal:

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.

O então vigente Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, em seu artigo 77, estabelecia o seguinte:

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 n.º 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 n.º 9.250, de 1995, art. 35):

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 vinte e um anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

IV-o menor pobre, até vinte e um 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 vinte e um 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.

No caso em tela, a glosa foi efetuada em virtude da declaração em separado, não há como configurar a relação de dependência.

Assim, acertada a decisão de piso, haja vista que não pode o contribuinte desfazer a opção realizada pelo Sr. José Pereira e Sra. Terezinha Chiqueto Pereira de declararem em separado por pura liberalidade, devendo ser mantida a glosa.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para declarar a decadência relativa ao Fato gerador 31/12/2002 (valor R\$ 330,84) do lançamento 2 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS e Fato gerador 31/12/2002 (R\$ 59.940,00) do lançamento 4 - DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto