



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10384.005724/2009-82
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-011.621 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de abril de 2024
Recorrente UIRANIRA SOARES CAVALCANTE BENIGNO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008

LIVRO CAIXA. DESPESAS. CONDIÇÃO DE DEDUTIBILIDADE. NECESSIDADE E COMPROVAÇÃO.

Somente são dedutíveis as despesas escrituradas em Livro Caixa que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-se com a devida comprovação, por meio de documentos hábeis e idôneos e que sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. É de se manter a glosa de despesas escrituradas em Livro Caixa quando não justificadas, não comprovadas ou não contempladas pela legislação.

DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE OUTROS ELEMENTOS DE PROVA PELO FISCO. POSSIBILIDADE.

Podem ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda 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, pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes. Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar motivadamente elementos de prova da efetividade dos serviços médicos prestados e dos correspondentes pagamentos. Nessa hipótese, a apresentação tão somente de recibos ou de documentos que não sejam capazes de demonstrar o pagamento é insuficiente para comprovar o direito à dedução pleiteada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thiago Alvares Feital - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Francisco Nogueira Guarita, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Contra a contribuinte em epígrafe foi emitida Notificação de Lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF, referente ao exercício 2008, para formalização de exigência e cobrança de crédito tributário no valor total de R\$ 21.151,43, incluindo multa de ofício e juros de mora (calculados até 30.11.2009).

A referida autuação teve origem na constatação de dedução indevida de despesas de Livro Caixa e despesas médicas, conforme abaixo (Descrição dos Fatos):

“Glosa da dedução de despesas de Livro-Caixa. Glosa do valor de R\$ 24.582,60, indevidamente deduzido a título de Livro Caixa, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução.

Glosa total do valor deduzido indevidamente a título de Livro-Caixa, por não estar de acordo com a Legislação vigente.”;

“Dedução Indevida de Despesas Médicas. Glosa do valor de R\$18.000,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução, conforme abaixo discriminado.

Seq. CPF/CNPJ Nome / Nome Empresarial Cód Declarado Reembolsado

01 849.675.283-68 Marcela Cavalcante Reinaldo 010 11.800,00 0,00

02 645.080.053-49 Samuel Otavio Araújo de Oliveira 010 4.700,00 0,00

03 132.169.063-68 Solange Maria Pereira Vasconcelos 010 1.500,00 0,00

A base legal das infrações encontra-se nos autos.

Inconformada com a exigência, da qual tomou ciência em 01.12.2009, fls.166, a contribuinte apresentou impugnação em 14.12.2009, fls.0/04 com as alegações a seguir:

“Recebi o TERMO DE NOTIFICAÇÃO FISCAL N2 2008/607580862035363 EM 10/09/2009(Doc. 1), solicitando cópias de documentos, os quais foram entregues no setor de malha fina.

Fui orientada a fazer uma justificativa com relação ao livro — caixa (Doc. 2), e não receberam a cópia do Livro-Caixa, porque não era necessário.

Em 01/12/2009, recebi a NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO N2 2008/677855420529348 (Doc 3), a qual:

- glosa o valor de R\$ 24.582,60, indevidamente deduzido a título de Livro Caixa, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução e, - glosa o

valor de R\$ 18.000,00 deduzidos indevidamente a títulos de despesas médicas, por não comprovado claramente estas despesas.

A requerente é profissional liberal, com registro no CRM-PI — 1.165, tem consultório médico desde 1984 nesta cidade, atualmente localizado na Rua 19 de novembro 300, centro-norte, tem Livro-Caixa escriturado todo ano, o qual estou anexando cópia do ano de 2007 (Doc. 4) , que comprova as despesas de manutenção de seu consultório médico.

As despesas médicas, que foram impugnadas, estão todas comprovadas com os recibos claramente discriminados pelos profissionais que me prestaram serviços com seus respectivos CPF (Docs. 5). Estou também anexando declarações de todos os profissionais (Doc. 6). Não declarei dependente.

Senhor julgador. São estes, em síntese, os pontos de discordância apontados nesta Impugnação:

a) - glosa o valor de R\$ 24.582,60, indevidamente deduzido a título de Livro Caixa, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução b) - glosa o valor de R\$ 18.000,00 deduzidos indevidamente a títulos de despesas médicas, por não comprovado claramente estas despesas.

DOCUMENTOS ANEXADOS:

- Doc. 1 — Termo de Intimação Fiscal 2008/607580862035363 - Doc. 2 — Justificativa de 15/09/2009, orientação do setor de malha fina.
- Doc. 3 — Notificação de Lançamento nº 2008/677855420529348 - Doc. 4 — Cópia do Livro- caixa de 2007.
- Docs. 5 — Recibos de todas as despesas médicas (11 folhas).
- Doc. 6 — Declarações dos profissionais (3 declarações).

DO PEDIDO À vista do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência (total ou parcial), do lançamento requer que seja acolhida a presente Impugnação.”

Por fim, requer seja acolhida a presente impugnação e cancelado o débito fiscal, em virtude de restar demonstrada sua improcedência.

É o relatório.

A decisão de primeira instância manteve parcialmente o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2008

GLOSA DA DEDUÇÃO DAS DESPESAS DE LIVRO CAIXA.

Mantêm-se o lançamento, referente a glosa das despesas de livro caixa, quando o contribuinte não comprova devidamente, com documentação hábil, a referida despesa.

DESPESAS MÉDICAS. GLOSA DE DEDUÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA COM O EFETIVO PAGAMENTO.

Ausente nos autos a prova do efetivo pagamento de despesa médica declarada como dedução da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física enseja a manutenção do lançamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado da decisão de primeira instância em 08/05/2013, o sujeito passivo interpôs, em 04/06/2013, Recurso Voluntário, alegando a improcedência parcial da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) as despesas escrituradas no livro caixa estão comprovadas nos autos
 - b) os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e efetivo pagamento
- É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Thiago Alvares Feital - Relator(a)

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

O litígio recai sobre a dedução de despesas escrituradas em livro caixa e de despesas médicas. Em relação às despesas escrituradas em livro caixa, foram parcialmente reestabelecidas as despesas com aquisição de livros, contribuição a sindicatos e associações, taxa de condomínio e pagamento de ISS. A glosa com despesas médicas foi integralmente mantida.

Tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

Da tempestividade.

A impugnação apresentada atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e alterações posteriores. Dela conheço.

Do mérito.

Da glosa de despesas escrituradas em Livro Caixa.

O regulamento do imposto de renda de 1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/1999, sobre o assunto, assim estabelece:

Despesas Escrituradas no Livro Caixa.

Art.75.O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso I):

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Parágrafo único.O disposto neste artigo não se aplica (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, §1º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 34):

I - a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento;

II - a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autónomo;

III - em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 47 e 48.

Art.76. As deduções de que trata o artigo anterior não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes até dezembro (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, §3º).

§1º O excesso de deduções, porventura existente no final do ano-calendário, não será transposto para o ano seguinte (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, §3º).

§2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em Livro Caixa, que serão mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, §2º).

§3º O Livro Caixa de que trata o parágrafo anterior independe de registro.

Da leitura do texto legal acima transcrito, deve-se ter presente, preliminarmente, os três requisitos cumulativos para a dedutibilidade das despesas:

- a) devem ser necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora;
- b) devem estar escrituradas em Livro-Caixa;
- c) devem ser comprovadas mediante documentação idônea.

Resta claro que a lei vigente, na determinação do rendimento tributável, ao especificar expressamente quais as despesas dedutíveis e ao condicionar essas deduções à estrita conexão com a manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos sujeitos à incidência de imposto, objetiva vedar a utilização de critérios subjetivos para o cálculo do tributo devido e, em consequência, afastar qualquer possibilidade de liberalidade ou poder discricionário na dedução.

Vale lembrar que as despesas possíveis têm que guardar relação com a atividade desenvolvida pelo contribuinte. Para que os custos e despesas sejam reconhecidos devem ser observados os critérios de normalidade, usualidade, necessidade e pertinência à atividade do contribuinte.

Cabe observar que, ao especificar expressamente quais as despesas são dedutíveis e ao condicionar essas deduções à estrita conexão com a manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos sujeitos à incidência de imposto, a legislação objetiva vedar a utilização de critérios subjetivos para o cálculo do tributo devido e, em consequência, afastar qualquer possibilidade de liberalidade ou poder discricionário na aplicação da dedução.

Assim, para se verificar se as despesas são realmente necessárias, ou seja, se elas efetivamente têm relação com a atividade desenvolvida pelo contribuinte, devem ser observados os critérios de necessidade e pertinência.

Nesse ponto, convém destacar que as deduções de base de cálculo representam isenções parciais, como observa Souto Maior Borges :

Nas hipóteses da chamada isenção parcial, seria ilícito falar-se, com maior rigor terminológico e conceitual, em redução tributária, por que o fato gerador da obrigação tributária se produz.

Apenas como acentua Sainz de Bujanda, o efeito liberatório consiste, em tais casos, na exigência de pagamento menor que, sem a isenção, esse fato geraria.

As isenções parciais podem revestir-se de diversas modalidades técnicas, segundo o elemento de quantificação da relação tributária que se utiliza para provocar o efeito liberatório desejado, podendo assim falar-se em bonificações na base de cálculo, nos tipos de gravame ou na alíquota.

Desse modo, as deduções de base de cálculo sujeitam-se às regras de interpretação do art. 111, II do Código Tributário Nacional .

Ou seja, uma vez fixado que somente são dedutíveis as despesas **necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora**, torna-se condição para a dedutibilidade da despesa **a demonstração da sua estrita necessidade e vinculação ao exercício profissional do contribuinte**, não restando margem para ampliação desse conceito a outras despesas que, indiretamente relacionadas ao profissional ou à fonte produtora, não sejam imprescindíveis à sua atividade.

Observo, ainda, que o Parecer Normativo CST no 60, de 1978 (DOU de 29/06/1978), elucida alguns dos conceitos essenciais à solução do presente litígio e, como tal, deve balizar a interpretação e aplicação da legislação pertinente. Transcrevemos a seguir trechos que julgamos relevantes (os grifos não constam do original):

3. No que concerne à aquisição de bens indispensáveis ao exercício da atividade profissional, deve-se identificar quando se trata de despesas, para distingui-la da aplicação de capital, tendo em vista que a primeira é dedutível integralmente quando realizada no ano-base considerado, e que a segunda é passível de depreciação anual (§ 2º artigo 48 do RIR/80);

3.1 Na sistemática adotada pela legislação do Imposto sobre a Renda, considera-se aplicação de capital o dispêndio com a aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, não se extingam com sua mera utilização.

Para exemplificar, constituem aplicação de capital os valores despendidos na instalação de escritórios ou consultórios, na aquisição e instalação de máquinas, equipamentos, aparelhos, instrumentos, utensílios, mobiliários, etc., indispensáveis ao exercício de cada atividade profissional em particular.

3.1.1 Esses bens devem ser relacionados, destacadamente, na declaração de bens devendo informar nas colunas próprias o preço de aquisição: (..)

3.2 São despesas as quantias despendidas na aquisição de bens próprios para o consumo, tais como: material de escritório, material de conservação e limpeza, materiais e produtos de qualquer natureza usados e consumidos nos tratamentos, reparos, consertos, recuperações, etc, e, portanto, integralmente dedutíveis quando realizadas no ano-base considerado, obedecidos os demais requisitos legais e normativos.'

Fixados esses parâmetros iniciais, passamos à análise das glosas objeto de impugnação.

A glosa do livro caixa ocorreu em virtude de o mesmo não estar de acordo com a legislação vigente. A defesa apresentou documentos a fim de comprovar a efetividade das despesas escrituradas.

Entretanto, ao analisarmos as cópias dos documentos acostados aos autos, verificamos que os mesmos não servem para mensurar a efetividade das despesas, vez que se referem, em sua maioria, a despesas da Clínica São Rafael S/C Ltda – ME, de propriedade Dra. Uiranira Soares Cavalcante Benigno (contribuinte) e de seu cônjuge, Dr. Mardoqueu Mendes Benigno Sobrinho. A referida clínica foi inscrita no Cadastro Nacional da pessoa Jurídica sob o nº 04.806.537/001-01, CNAE 8630-5-03 -Atividade médica ambulatorial restrita a consultas, no endereço situado à Rua 19 de Novembro, nº 300 (prédio).

Dessa feita, restam prejudicados os documentos referentes a aquisição de material de papelaria/ expediente, manutenção de central telefônica e ar refrigerado, bem como comprovantes de despesas com telefonia móvel(celular) e fixa, pelos motivos abaixo especificados:

1. telefonia móvel e fixa.

Como forma de comprovar as despesas, a defesa anexou cópias de faturas de contas telefônicas emitidas pela TIM, TELEMAR e Livre (Embratel) todas com endereço de cadastro situado à Rua 19 de Novembro, 300.

Ocorre que o referido endereço é o mesmo da Clínica São Rafael, na qual existem outros profissionais da área de saúde, inclusive o cônjuge da contribuinte.

Dessa forma, resta prejudicado a análise das despesas com telefonia fixa, em virtude de a contribuinte ser sócia da Clínica e não termos como quantificar o valor referente a cada consultório médico (são 05 consultórios, incluindo o da autuada).

Em relação às despesas com telefonia celular, a defesa apresentou faturas telefônicas emitidas pela TIM Celular, referentes a 03 linhas telefônicas, vejamos: - Franquia Plano Conta Fixa (86) 9929 4770; - Franquia Plano Conta Fixa (86) 9927 0546; e - Pacote TIM Brasil 250 min (86) 9981 8650, na qual é cobrada valor referente à aquisição de aparelho celular GSM.

De pronto percebe-se que não nos foi dado elementos suficientes para comprovar qual despesa é efetivamente do consultório médico da autuada. Ainda mais quando a mesma lança como despesa dedutível a aquisição de aparelho celular.

Necessário se faz uma análise do local de trabalho e todas as peculiaridades envolvidas para chegarmos ao valor efetivo referente a cada consultório e da própria Clínica, vez que nessa situação existem despesas comuns, as quais são cobradas através de taxa de condomínio, referentes por exemplo, às despesas da recepção geral.

Diante do exposto, voto pela manutenção das glosas analisadas.

2. Central telefônica/ Central de Ar Condicionado/ Chaveiro/Marceneiro, IPTU e reformas em geral

Conforme anteriormente exposto, considerando que o endereço constante das notas fiscais/recibos emitidos pelos prestadores de serviço funciona um Clínica Médica da qual a autuada é sócia proprietária, não temos como admitir a referida despesa como do consultório da mesma, vez beneficiar outros profissionais que nele trabalham.

Assim, não merece reparo o feito fiscal.

3. Pagamentos a Pessoa Física em Geral.

Foram escriturados no Livro Caixa sob a rubrica Pessoa Física pagamentos efetuados a pessoas físicas e a defesa anexou alguns recibos a fim de comprovar a efetividade das despesas.

Entretanto, para ser dedutível da base de cálculo do imposto de renda tais pagamentos devem preencher os requisitos legais. Vejamos:

PAGAMENTOS EFETUADOS A TERCEIROS

397 — São dedutíveis os pagamentos efetuados por profissional autônomo a terceiros?

Sim. O profissional autônomo pode deduzir no livro Caixa os pagamentos efetuados a terceiros com quem mantenha vínculo empregatício. Podem também ser deduzidos os pagamentos efetuados a terceiros sem vínculo empregatício, desde que caracterizem despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

(Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º, incisos I e III; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR), art. 75, incisos I e III; Parecer Normativo Cosit nº 392, de 9 de outubro de 1970; Ato Declaratório Normativo Cosit nº 16, de 1979)

Considerando que não foram anexados aos autos comprovantes de vínculo empregatício, tampouco a comprovação de pagamento dos respectivos encargos previdenciários e FGTS, não temos como acatar tais pagamentos como despesas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física.

4. Aquisição de Livros.

Foram lançadas como despesas no livro caixa a aquisição de livros, no valor total de R\$ 372,66, conforme notas fiscais anexadas às folhas 66, 89 e 131.

Em que pese a autuada atuar na área de endocrinologia, por falta de conhecimento técnico e considerando que todos os livros são da área farmacológica, temos como improcedente a glosa.

Dessa forma restabelece-se a dedução pleiteada no valor de R\$ 372,66.

5. Contribuição a Sindicatos e Associações.

Consta do Livro Caixa a rubrica CRM-PI-2007, totalizando uma despesa de R\$ 360,00 (fls. 69), a qual foi comprovada por documento com autenticação bancária.

Dessa forma, restabelece-se a referida dedução.

6. Taxa de Condomínio.

Em que pese não estar individualizada no livro caixa, resta comprovada a despesa com condomínio ao longo do ano de 2007.

Dessa forma, restabelece-se a dedução de livro caixa no valor de R\$ 5.498,89.

7. Pagamento de IPTU.

Consta do Livro caixa pagamento a título de IPTU no valor total de R\$ 432,75, dividido em 05 parcelas de R\$ 86,56.

Conforme explanado anteriormente, considerando que o consultório da autuada está localizado em uma Clínica Médica, da qual a mesma é sócia proprietária, não temos como aceitar a despesa de IPTU como dedutível, em virtude de referida despesa ser comum aos demais profissionais que possuem consultórios na Clínica São Rafael.

Outro fator importante para manutenção da respectiva glosa é o registro de pagamentos de taxas condominiais, nas quais, via de regra, está computado o valor do IPTU.

8. Pagamento de ISS.

Restou comprovado o pagamento no valor de R\$ 130,86, devendo ser restabelecida a referida dedução.

Da Glosa de Despesas Médicas.

A contribuinte pleiteou despesas médicas no valor de R\$ 30.874,12, tendo sido glosadas pela fiscalização as despesas abaixo especificadas:

CPF/CNPJ Nome / Nome Empresarial Cod. Declarado Reembolsado Alterado

849.675.283-68 MARCELA CAVALCANTE REINALDO 010 11.800,00 0,00 0,00

645.080.053-49 SAMUEL OTAVIO ARAÚJO, DE OLIVEIRA 010 4.700,00 0,00 0,00

132.169.063-68 SOLANGE MARIA PEREIRA VASCONCELOS 010 1.500,00 0,00 0,00

Para provar a realização da despesa, a contribuinte juntou nas fls. 13/26, destes autos, cópias de recibos com assinaturas dos profissionais retrocitados, bem como declarações emitidas pelos profissionais da área de saúde (psicólogo e odontólogo).

Consta do Relatório fls. 10, Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal da Infração que a glosa se deu por não ter sido comprovado claramente a efetividade das despesas médicas no valor de R\$18.000,00.

A Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, editada para alterar a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dar outras providências, diz em seu artigo 8º, Incisos I e II, alíneas “a” e parágrafos 2º, incisos II, III e IV:

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;

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

[...]

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 recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

[...]

Por sua vez, os artigos 73, e 80 cuja matriz legal é o artigo 8º, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.250/1995 acima transcritos e 841, ambos do Decreto nº 3.000, de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda dispõem respectivamente, 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).

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).*

Art.841. *O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo*

[...]

II- deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

A análise dos dispositivos legais transcritos permite concluir que a dedução de despesas médicas exige a prova de efetividade do ônus do dispêndio realizado pelo contribuinte que dela pretende se aproveitar em prol de seu próprio benefício ou de seus dependentes. Assim sendo, a resolução da lide, em suma, está lastreada na força probatória dos elementos acostados com a finalidade de comprovar a alegação do impugnante.

Sob tal aspecto, a esta instância é conferida plena liberdade de apreciação dos elementos probatórios tal como preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, *in verbis*:

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

Em princípio, admitem-se como provas de pagamentos os recibos fornecidos pelos profissionais prestadores dos serviços. Entretanto, pode a autoridade fiscal, a seu juízo, com base no citado art. 73 do RIR/1999, exigir outros meios complementares de provas em relação a todas ou a algumas despesas declaradas, pretendendo o Fisco, com tal exigência e na forma da lei, certificar-se da comprovação da efetividade dos pagamentos relativos à despesa médicas pleiteadas como dedução.

Os recibos oferecidos, por si sós, não são suficientes para comprovar a realização do pagamento arguido e consequente aceitação da dedução no montante declarado, pois, na verdade aqueles documentos fazem prova tão-somente das declarações neles contidas, não dos fatos declarados.

E, quando a um ato jurídico se segue a tributação, não quer dizer que se tribute aquele. Cumpre, ainda, ressaltar que o imposto de renda tem relação direta com os fatos econômicos mas sim o fenômeno econômico que está por detrás dele. Não pode o contribuinte alegar simples forma jurídica, pleiteando a aceitação de simples recibos, como comprovação de despesas médicas pleiteadas, se o fenômeno econômico não ficar provado.

É oportuno citar, novamente, o art. 333 do Código de Processo Civil:

Art. 333 *O ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

Portanto, o ônus da prova recai sobre aquele que aproveita o reconhecimento do fato.

Cabe salientar que a inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para este o ônus de comprovação e justificação das deduções e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções. Também importa dizer que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado.

No presente caso, poderiam ter sido juntados aos autos outros elementos que corroborassem o pagamento que se diz ter sido feito, como, por exemplo, cópias de extratos bancários com registro de saques em data anterior aproximada àquela em que o pagamento fora feito, receituários e prontuários médicos, ou qualquer outro documento que, de forma incontestada, se prestassem a provar o alegado, o que não ocorreu.

Ainda, é na fase da impugnação que o autuado tem a oportunidade de apresentar os esclarecimentos que julgar necessários e os documentos que comprovem suas alegações a fim de ser proferida, apreciando-se todos os seus argumentos e provas e à luz da legislação tributária, a decisão de primeira instância administrativa.

Nesse aspecto, vale ressaltar o que estabelece o Decreto nº 70.235, de 1972, no que diz respeito à apresentação de provas na impugnação:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. (...)

§ 4º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. (Acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997)

§ 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. (Acrescido pelo art. 67 da Lei nº 9.532/1997)

Como se vê, o contribuinte deve juntar à sua impugnação os documentos que fundamentam suas alegações.

Frise-se que a lide gira em torno de se saber se os valores consignados nos recibos emitidos pelos profissionais listados foram pagos pelo contribuinte e se os serviços foram de fato prestados.

O que se busca para a solução da lide é a confirmação dos dados constantes nos recibos apresentados pela defesa para comprovar despesas médicas. Interessa para o deslinde da questão a comprovação da efetividade dos pagamentos e da execução do tratamento, conforme descritos nos recibos emitidos pelos profissionais de saúde.

Deste modo, tem-se que os documentos apresentados pela defesa prestam-se tão-somente para comprovar que o contribuinte necessitou de tratamento com fisioterapeuta e fonoaudiólogo, entretanto, não são suficientes para comprovar que o tratamento foi realizado e que os mesmos profissionais teriam recebido pela execução de tais serviços as quantias referidas nos recibos apresentados pela defesa.

Dessa forma, como em momento algum a contribuinte apresentou o efetivo pagamento dos serviços prestados pelos profissionais constantes nos recibos anexados ao presente processo, é de se considerar não ter o contribuinte logrado comprovar as deduções com despesas médicas declaradas na DIRPF/2008, no valor de R\$ 18.000,00 glosadas na presente Notificação de Lançamento, prosperando o feito fiscal.

[...]

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Alvares Feital

