



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10768.005126/2009-07
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-006.346 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 26 de julho de 2023
Recorrente GUSTAVO CORTES RIEDEL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006

DESPESAS MÉDICAS . COMPROVAÇÃO.

A dedução com despesas médicas é admitida se comprovada com documentação hábil e idônea.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente e Relator(a)

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

Relatório

A seguir transcreve-se o relatório do acórdão nº 04-29.723 da 4ª Turma da DRJ em Campo Grande/MS (fls. 35 e segs.).

Lançamento

Trata o presente processo de impugnação à exigência formalizada através notificação de lançamento de imposto de renda pessoa física nº 2006/607450945854077, resultante de procedimento de revisão de declaração de ajuste do exercício 2006, ano-calendário 2005, por meio do qual se exige o crédito tributário de R\$ 8.755,86, assim discriminado:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	CÓD DARF	VALORES EM REAIS
Imposto de renda pessoa física - suplementar - sujeito a multa de ofício	2904	4.133,25
Multa de ofício - passível de redução		3.099,93
Juros de mora – calculados até 29/05/2009		1.522,68
Imposto de renda pessoa física - sujeito a multa de mora	0211	0,00
Multa de mora – não passível de redução		0,00
Juros de mora – calculados até 29/05/2009		0,00

Valor do crédito tributário apurado		8.755,86
-------------------------------------	--	----------

Glosa das despesas médicas: R\$ 15.030,00.

A ciência do lançamento se deu por aviso de recebimento postal, em 11/05/2009, conforme consta da f. 23.

Impugnação

Foi apresentada impugnação, em 09/06/2009, através da qual o interessado, após qualificar-se e resumir os fatos, apresentou sua defesa, com os seguintes argumentos:

O contribuinte tendo sido intimado para apresentar seus comprovantes de despesas médicas, o fez no prazo legal e, ainda assim, recebeu a Notificação de Lançamento supra, glosando o valor de R\$ 15.030,00 (quinze mil e trinta reais).

Tendo concordado em parte com as glosas, o contribuinte pagou em 25/05/2009 um DARF no valor de R\$ 992,65 referentes a todos os valores que entendeu como tendo deduzido indevidamente.

Entretanto, na COMPLEMENTAÇÃO DA DESCRIÇÃO DOS FATOS o pagamento efetuado a MARCIO KOTINDA FUJIKAWA no valor de R\$ 12.710,00 foi considerado indevido sob a justificativa de "falta de especificação dos serviços prestados."

Não pode o contribuinte se conformar com esta decisão, visto que nos recibos em seu poder, apresentados a Secretaria da Receita Federal na data devida consta claramente a descrição de TRATAMENTO ODONTOLÓGICO.

Em seguida, o impugnante transcreve a legislação que entende pertinente, aponsta a subsunção do fato à previsão legal e requer abertura de prazo para apresentação dos cheques com que pagou o tratamento.

Por fim, requer o cancelamento do débito fiscal reclamado.

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

Produção de provas

O interessado requereu prazo para apresentar documentos.

Sobre esse requerimento, devemos dizer que o processo administrativo fiscal é informado pelo princípio da concentração das provas na contestação, ou seja, uma vez que não há a previsão para a realização de uma audiência de instrução, como ocorre no âmbito do processo civil, as provas de fato modificativo, impeditivo ou extintivo da pretensão fazendária, no caso de exigência tributária, e as alegações pertinentes à defesa devem ser oferecidas pelo sujeito passivo na impugnação, salvo nas hipóteses do § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72:

§ 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 trazidas aos autos.*

Destarte, não cabe à autoridade julgadora deferir a produção de provas. Devem estas ser apresentadas com a impugnação, no prazo de 30 dias de ciência da exigência fiscal, a menos que ocorra uma das hipóteses "a" a "c" acima transcritas. Neste caso, deveria ser a apresentado requerimento que demonstrasse a ocorrência das situações ali mencionadas, cabendo à autoridade julgadora, se configuradas as hipóteses, aceitar a prova trazida aos autos e considerá-las no julgamento.

Em caso contrário, como ocorre nos presentes autos, em que não houve requerimento fundamentado e juntada de documentos e outras provas intentadas, deve o julgamento ser procedido no estado em que se encontra o processo.

Matéria impugnada

A seguir demonstra-se a parte impugnada e a não impugnada do lançamento:

Demonstrativo de infrações e parte não impugnada		
Infração	Valor da Infração	Valor Impugnado
Omissão de rendimentos recebidos de Pessoas Jurídicas		
- pelo titular	-	-
- pelo dependente	-	-
Omissão de rendimentos recebidos de Pessoas Físicas		
- pelo titular	-	-
- pelo dependente	-	-
Omissão de rendimentos recebidos do exterior	-	-
Omissão de rendimentos da atividade rural	-	-
Glosa da contribuição previdenciária oficial	-	-
Glosa da contribuição à previdência privada/FAPI	-	-
Glosa da dedução de dependentes	-	-
Glosa das despesas com instrução	-	-
Glosa das despesas médicas	15.030,00	12.710,00
Glosa de pensão alimentícia	-	-
Glosa de despesas do exercício da atividade (Livro Caixa)	-	-
Glosa do imposto retido (Titular)	-	-
Glosa do imposto retido (Dependentes)	-	-
Glosa do carnê-leão	-	-
Glosa do Imposto Complementar	-	-
Glosa do Imposto pago no Exterior	-	-
Glosa da dedução de Incentivo	-	-
Demonstrativo do imposto impugnado e não impugnado		
Rubrica	Lançamento	Impugnação
Rendimentos Tributáveis Declarados	173.779,18	173.779,18
Rendimentos Tributáveis Ajustados	173.779,18	173.779,18
Omissões de Rendimentos	-	-
Total de Rendimentos Tributáveis	173.779,18	173.779,18
Deduções	41.470,70	41.470,70
Glosa de Deduções	15.030,00	2.320,00
Deduções sobre Infrações	-	-
Total de Deduções	26.440,70	39.150,70
Base de Cálculo do Imposto	147.338,48	134.628,48
Alíquota aplicável	27,5%	27,5%
Parcela a deduzir	5.584,20	5.584,20
Imposto	34.933,88	31.438,63
Imposto Pago/Retido	27.283,71	27.283,71
Imposto pago ou retido sobre Infrações	-	-
Glosa do Imposto Pago/Retido	-	-
Imposto a Pagar	7.650,17	4.154,92
Imposto a Restituir	-	-
Imposto a pagar Declarado	3.516,92	3.516,92
Restituição Declarada	-	-
Redução da Restituição	-	-
Imposto Complementar/Suplementar	4.133,25	-
Imposto impugnado	3.495,25	
Imposto não impugnado	638,00	
Valor controlado no presente processo	3.563,87	

Conforme previsto no art. 17 do Decreto 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria que não foi expressamente contestada, que fica insusceptível de apreciação e modificação nas instâncias julgadoras administrativas, e com o correspondente crédito tributário (quando existente) sujeito a exigibilidade imediata, posto que não suspenso pela impugnação.

Despesas médicas

A dedução das despesas médicas é tratada na Lei 9.250/95, que disciplinou a tributação das pessoas físicas pelo imposto de renda, a partir de 1º de janeiro de 1996, tendo regulado a matéria de extensivamente, embora não de modo exclusivo, como ressalva seu art. 1º, ao dispor que a apuração do tributo se fará em conformidade com a legislação vigente, com as alterações por ela promovidas.

Os arts. 8º a 12 dispõem sobre a apuração do imposto, ficando claro, no art. 13, que cabe aos contribuintes apurá-lo e recolhê-lo, quando devido, independentemente de qualquer participação da autoridade administrativa.

Fica claro também, pelo que dispõem os arts. 7º e seguintes, que os contribuintes deverão apresentar, à Receita Federal, declaração de rendimentos contendo todas as informações relativas à apuração do imposto. É dispensada a juntada de documentos à declaração, devendo, contudo, o contribuinte mantê-los em boa guarda, pois poderão ser necessários para comprovar as informações prestadas, em procedimento de revisão da declaração ou de fiscalização, que venha se realizar enquanto não decorrido o prazo decadencial.

O art. 8º, inserido no Capítulo III da Lei, que trata da declaração de rendimentos, dispõe sobre a base de cálculo do tributo, que se determina, basicamente pela diferença entre os rendimentos tributáveis e as deduções estabelecidas em seu inc. II:

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:

(...)

Dentre as deduções admitidas, encontram-se as da alínea “a”, que, interpretada conjuntamente com o que dispõe o inc. II, do § 2º, permite concluir que, de modo geral, são dedutíveis as despesas realizadas com a finalidade de manter ou restaurar a saúde do contribuinte e de seus dependentes, quando correspondentes a serviços prestados pelos profissionais na mencionada alínea indicados, ou a aquisição dos serviços ou produtos também ali constantes:

Art. 8º

(...)

II – (...)

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;

(...)

Ressalvando-se que a Lei estabelece ainda como dedução, em conformidade com o inc. I, § 2º, do art. 8º, a dedução das despesas com os comumente denominados planos de saúde e seguro saúde, verifica-se que intentou o legislador não gravar com a incidência do imposto, a parcela do rendimento que o contribuinte destinasse ao pagamento das assim chamadas “despesas médicas”, termo que abrange as despesas com consultas, tratamentos e aquisição de produtos e serviços a eles relacionados, ou destinados a minorar limitações impostas por determinadas condições físicas.

Em síntese, trata-se de não submeter à tributação uma parcela dos rendimentos do contribuinte, e por um tributo que, de acordo com a Constituição Federal, deve ser informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade.

Isto é possível, desde que se faça dentro dos limites da lei.

Assim, para ser possível deduzir as despesas de que ora se trata, a dedução deve seguir estritamente os parâmetros estabelecidos legalmente, ou seja:

- a) deve haver uma prestação de serviços ou fornecimento de produto que se enquadre na previsão legal;
- b) o beneficiário da prestação ou produto deve ser o contribuinte ou seus dependentes;
- c) o preço da prestação ou produto deve ter sido suportado pelo contribuinte.

Com isso, ao elaborar sua declaração e apurar o imposto devido, o contribuinte poderá considerar as despesas relativas aos fatos que cumpram os requisitos acima arrolados como dedução para o fim de determinar a base de cálculo do tributo.

O aproveitamento das despesas independe de comprovação prévia ou com a declaração, ficando apenas sujeita a possível verificação futura. Vindo isto ocorrer, deverá o contribuinte comprovar o atendimento dos requisitos legais, e que neste voto foram indicados analiticamente para maior clareza.

Isto decorre de uma regra geral do Direito, segundo a qual quem alega alguma coisa deve comprová-la, não lhe cabendo, para beneficiar-se do alegado, limitar-se a permanecer no terreno das afirmações. Se foi o contribuinte que inicialmente informou as despesas, para fins de dedução, deverá fazê-lo, quando instado a comprová-las, para usufruir das correspondentes deduções.

Não é por outra razão que assim determinou o legislador, no § 3º, art. 11, do Decreto-Lei 5.844/43:

§ 3º Todas as deduções estarão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

O entendimento até aqui apresentado não diverge daquele que se encontra na doutrina pátria, a exemplo do que ensina Antônio da Silva Cabral em sua obra “Processo Administrativo Fiscal”, p. 298:

Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se freqüentemente: “a quem alega alguma coisa, compete prová-la”. (...)

Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissões de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte.

Estabelecido o que deve ser provado, e por quem deve ser provado, deve ser analisada agora a forma como isto deve ser feito.

Dispõe a Lei 9.250/95, no inc. III, do § 2º, do art. 8º, que as deduções a título de despesas médicas estariam limitadas

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;

Estas disposições, não custa lembrar, encontram-se no Capítulo III da Lei, que trata da declaração de rendimentos, estabelecendo, assim, as regras para que essa espécie de despesa pudesse ser admitida como dedução.

Primeiramente, os pagamentos devem ser especificados, ou seja, não basta o contribuinte indicar, de forma genérica, o total das despesas médicas que entende poder aproveitar como dedução. Há necessidade de relacionar os valores e a quem foram pagos e, como consta pouco adiante no texto, deve ser indicado o nome, número de inscrição cadastral e endereço dos recebedores.

Diz também o texto legal que os pagamentos devem ser comprovados, o que é perfeitamente conforme com o exposto inicialmente, já constante da legislação anterior – Decreto-Lei 5.844/43 –, e aceito pela doutrina.

Quanto à forma de comprovação propriamente dita, constata-se, que optou o legislador por uma redação em forma negativa. Disse ele que, na falta de documentação, poderia o contribuinte, como forma de comprovar o pagamento, indicar o cheque nominativo pelo qual foi o mesmo efetuado.

Contrariu sensu, dispondo o contribuinte de documentação suficiente para comprovar, de acordo com os dispositivos precedentemente analisados, a prestação do serviço, a quem foi prestado, e a efetividade da despesa, desnecessária a indicação do cheque nominativo.

Note-se que a redação do dispositivo está direcionado à elaboração da declaração de rendimentos, como já apontado neste voto, tanto por estar inscrito no Capítulo III da Lei como também por utilizar o verbo “indicar”. No contexto, indicar nada mais é que prestar a informação na declaração.

Em sendo o contribuinte instado a comprovar as deduções, como estabelece a Lei, deverá não apenas indicar, mas sim apresentar documentação ou cheque nominativo, que são as duas possibilidades de comprovação que podem ser deduzidas do texto legal.

O legislador não restringiu a forma de comprovar a um documento específico, quando bem poderia, adotando, ao contrário, o termo coletivo “documentação”. Assim, estão abertas amplas possibilidades de comprovação, não tendo sido fixado que apenas um documento seria aquele que faria a prova, e, muito menos, qual seria esse documento.

Ainda que tenha dito, em redação contrastante, que, na falta de documentação, poderia servir como prova o cheque nominativo mediante o qual fora feito o pagamento, isto não restringe, de modo algum, o termo “documentação”, já que a ele se apresenta como alternativo.

Deduz-se daí que, inexistindo fixação legal dos meios de prova e de seu respectivo valor para esta finalidade, excetuando-se o uso de provas ilícitas, em conformidade com o inc. LVI, art. 5º, da Constituição Federal, pode-se provar a ocorrência das despesas em apreço por quaisquer modos, desde que sejam adequados e suficientes para tanto.

Entretanto, quando os serviços são prestados por pessoas jurídicas, o documento necessário para sua comprovação, para fins fiscais, é o cupom fiscal ou a nota fiscal de serviços, com a identificação da pessoa física beneficiária e os serviços prestados, ao teor do disposto no art. 61 da Lei 9.532/97.

Mesmo neste caso não cabe a interpretação de que um único documento seria prova absoluta para fins de dedução. Por isso, não pode o contribuinte, existindo motivadas razões para considerar que um documento é insuficiente para a comprovação pretendida, eximir-se do ônus probatório pela mera afirmação de que o referido documento seria o estabelecido para aquele fim.

Além disso, as declarações constantes de documentos particulares presumem-se verdadeiras apenas como relação às partes que participaram do ato, como dispunha o art. 131, *caput*, do Código Civil de 1916, o parágrafo único do art. 219 do Código Civil atual e art. 368 do Código de Processo Civil.

Desta forma, para fazer efeito perante terceiros, não está dispensada a comprovação das declarações inseridas em documentos particulares, como afirma Washington de Barros Monteiro, em sua obra “Curso de Direito Civil”, 1º vol., 34ª Edição, p. 257 e 258: *“Saliente-se, entretanto, que a presunção de veracidade só prevalece contra os próprios signatários, não contra terceiros, estranhos ao ato”*.

A única exceção que se vislumbra, por expressa disposição legal, ocorreria se o documento adotado fosse o cheque nominativo, situação em que somente não poderia ser aceito, para comprovação da despesa, caso provasse o Fisco que não se referiu ao pagamento de uma despesa médica.

Comumente argumenta-se que o recibo firmado pelo profissional da área médica, quando o serviço for prestado por pessoa física, é documento suficiente para comprovar despesas médicas e possibilitar o aproveitamento da correspondente dedução.

Entretanto, ensejam, necessariamente, maior comprovação da despesa incorrida, as deduções de despesas médicas que tenham valor expressivo, individualmente ou em conjunto.

É sabido que, em regra, os tratamentos de saúde mais onerosos correspondem a tratamentos mais complexos, sendo, por isso, precedidos por exames laboratoriais, radiológicos e outros. Além disso, é possível afirmar que, em regra, as dívidas de valores elevados são pagas em cheque ou cartão de crédito, por questões de segurança e de comodidade. Considerando esses fatores, que são de conhecimento geral, e, portanto, deduzidos a partir da ordinária experiência, presume-se que, nesses casos, em regra, é viável e possível a apresentação, pelo contribuinte, de elementos complementares ao recibo de pagamento.

Contrario sensu, salvo situações comprovadas, os recibos de pagamento emitidos com todos os requisitos do art. 8º, § 2º da lei 8.250/95, e notas fiscais igualmente emitidas regularmente são suficientes para comprovar as despesas de pequena monta, notadamente quando compatíveis com a natureza do serviço prestado, considerando que, nesses casos, a prova suplementar é de difícil, e até mesmo impossível produção para o contribuinte, e também porque os tratamentos de menor valor, em regra, correspondem a serviços de menor complexidade, que, por isso, em regra, dispensam exames complementares.

Assim, exceto pelo ressalvado no parágrafo precedente, é lícito ao Fisco exigir, a seu critério, elementos comprobatórios adicionais das despesas, caso haja indícios que levem a questionamento da efetividade da prestação dos serviços, de a quem foram prestados ou sobre quem assumiu seu ônus.

De modo similar, sendo a atividade do julgador administrativo pautada pelo livre convencimento motivado, ao teor do disposto nos arts. 29 do Decreto 70.235/72 e 131 do Código de Processo Civil, dependerá a decisão do processo da apreciação da prova trazida pelo contribuinte, obedecidos os parâmetros há pouco revelados.

Saliente-se, que, em qualquer situação, os documentos devem atender aos requisitos legais e permitir identificar com clareza quem fez o pagamento, quem recebeu, a data em que tal fato se deu, e a que se refere o pagamento. Assim, documentos rasurados, incompletamente preenchidos, total ou parcialmente ilegíveis têm sua força probatória consideravelmente reduzida, se não fulminada, exigindo, com mais razão, apresentação de elementos adicionais que confirmem os fatos que neles supostamente estariam registrados.

Por fim, há de se lembrar que a revisão a ser efetuada na instância julgadora administrativa, quando suficientemente comprovadas as despesas dedutíveis, está limitada às deduções que foram declaradas pelo contribuinte anteriormente ao início do procedimento de ofício ou do lançamento, dos quais tenha sido cientificado, à vista do disposto no § 4º, art. 63, do Decreto-Lei 5.844/43.

No caso em comento, as despesas médicas foram glosadas pelos motivos expostos na notificação de lançamento, insurgindo-se o contribuinte apenas com relação à glosa dos pagamentos feitos a MARCIO KOTINDA FUJIKAWA no valor de R\$ 12.710,00,

argüindo pela validade dos documentos já apresentados como aptos para comprovar a dedução pretendida e protestando pela produção de provas.

Como visto acima, em se tratando de pagamento de tratamento mais dispendiosos, é cabível a exigência de melhor comprovação ou discriminação do tratamento realizado.

Note-se também que os recibos apresentados não contêm o endereço do prestador, requisito de ordem formal constante da legislação, e que pode ser suprido por segunda via do recibo ou declaração complementar do prestador, que faça referência aos recibos originais.

Uma vez que os documentos não cumprem os requisitos de admissibilidade, o interessado deveria ter procurado complementar os requisitos de ordem formal e comprovar por outros meios que a despesa realmente ocorreu. Para a comprovação da despesa declarada e glosada, poderia ter sido apresentado provas do efetivo desembolso (cópias de cheques, por exemplo) ou comprovação da realização de exames/procedimentos vinculados aos tratamentos. Como isto não ocorreu a glosa destas despesas deve ser mantida.

Conclusão

Isto posto, e considerando tudo mais que dos autos consta, VOTO pela improcedência da impugnação, com a conseqüente manutenção do crédito tributário controlado no presente processo.

Cientificado da decisão de primeira instância em 31/10/2014, o sujeito passivo interpôs, em 01/12/2014, Recurso Voluntário, fl. 54, sustentando, em apertada síntese, que as despesas médicas referentes aos pagamentos feitos ao dentista a MARCIO KOTINDA FUJIKAWA, no valor de R\$ 12.710,00, estão comprovadas nos autos, com o detalhamento dos serviços prestados

É o relatório.

Voto

Conselheiro Honório Albuquerque de Brito, Relator

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

Passo então à análise da questão posta, objeto deste julgamento, qual seja, se os recibos e demais documentos apresentados relativos a supostos pagamentos feitos ao dentista Márcio Kotinga Fujikawa (R\$ 12.710,00) são suficientes para provar o alegado, para fins de sua utilização pelo contribuinte como dedução da base de cálculo do IRPF na declaração de ajuste anual.

Dispõe o art. 73 do Decreto nº 3.000, de 1999:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

§ 1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).

Ainda do Decreto nº 3.000/99:

Art.80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias.

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

(...)

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;

Do primeiro dispositivo acima transcrito, a autoridade fiscal, se entender necessário, pode solicitar elementos de convicção da efetiva realização, bem como da natureza da despesa que se pretende deduzir. Assim, é lícito ao Fisco exigir, a seu critério, elementos comprobatórios das despesas, caso haja indícios que levem a questionamentos da efetividade da prestação dos serviços, de a quem foram prestados ou sobre quem assumiu seu ônus. A não apresentação dos elementos solicitados, ou sua não aceitação como hábeis e idôneos, pode ensejar a glosa dos valores deduzidos.

Trata-se o IRPF apurado na declaração de ajuste anual de um dos tributos para os quais ocorre o denominado lançamento por homologação, vale dizer, aquele em que o sujeito passivo tem o dever de apurar, declarar e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade tributária. O pagamento assim antecipado extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. Cabe nesse caso ao contribuinte apurar os rendimentos tributáveis e, caso queira, deduzir as despesas da natureza e nos limites que a lei lhe faculta, para então estabelecer a base de cálculo do imposto.

Como regra, não são dedutíveis da base de cálculo do IRPF as despesas gerais do contribuinte, quer sejam necessárias, indispensáveis ou meramente úteis, como aluguel do imóvel em que reside, alimentação, lazer, pagamento de aulas de idiomas estrangeiros, e uma infinidade de outras. As despesas dedutíveis são, em verdade, exceções que o legislador entendeu por conceder, atendidas determinados limites e condições.

Retornando à sistemática do lançamento por homologação no IRPF, dentro do prazo até que se dê a homologação, e enquanto a Fazenda Pública não interfere e não se pronuncia a respeito, opera-se como que uma presunção de verdade em relação à apuração do contribuinte. Entretanto, uma vez estabelecida a ação da Fiscalização da Receita Federal para verificação de eventuais infrações, cabe ao fiscal promover as diligências necessárias.

Assim sendo, não se mostra desarrazoada a exigência do Fisco da apresentação de elementos que comprovem, a juízo da autoridade tributária, a ocorrência da prestação do serviço, sua natureza e especialidade, a quem foi prestado, a transferência efetiva dos valores pagos de quem arcou com o ônus financeiro para o beneficiário. Ao contrário, é zelo da autoridade fiscal em cumprimento de suas obrigações funcionais, com amparo da lei. Ao solicitar, por exemplo, documentos que comprovem o efetivo pagamento dos valores, não está o fiscal necessariamente a atestar a inidoneidade do recibo apresentado ou tampouco do profissional que o emitiu. Está sim a solicitar elementos que se complementam na composição de um conjunto probatório com vista a formar sua convicção.

É certo que as solicitações de documentos devem atender à razoabilidade, devendo ser evitados os pedidos de provas impossíveis ou de difícil produção.

É certo também que no curso da ação fiscal, deve o auditor responsável intimar com clareza o contribuinte fiscalizado sobre que elementos devem ser apresentados para análise dos fatos a serem apurados, descrevendo-os de forma a perfeitamente identificá-los. Posteriormente, caso a autoridade fiscal conclua pelo lançamento do crédito tributário, deve apresentar a descrição clara e objetiva dos fatos e das infrações cometidas que ensejaram a apuração do mesmo. Isso para que o contribuinte possa, caso queira, exercer plenamente seu direito de defesa.

No caso em análise, como já cima descrito, temos do documento de lançamento, na parte “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” (fl. 8) a denominação da infração apontada como “*dedução indevida de despesas médicas*”, seguida do valor da glosa efetuada e da descrição genérica “*indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução*”. Logo abaixo no citado documento, ainda na descrição dos fatos, especificamente em relação ao item em questão, lê-se:

(...)

094.419.277-75 MARCIO KOTINDA FUJIKAWA 07 12.710,00 falta de especificação dos serviços prestados

(...)

Foram essas, portanto, as pendências expressamente apontadas pela autoridade fiscal para a não aceitação dos recibos apresentados no curso da ação fiscal como suficientes para comprovar as despesas médicas em comento, e que ao final ensejou o lançamento do crédito tributário: a falta de especificação dos serviços prestados.

Conforme já acima esclarecido, o Fisco poderia ter, de forma clara e expressa, solicitado elementos adicionais para formação de sua convicção, inclusive comprovação do efetivo pagamento, mas optou por não fazê-lo.

Após avaliação da impugnação, a turma julgadora da instância de piso manteve a glosa acrescentando às razões do Fisco a falta de endereço do prestador e a necessidade de comprovação do efetivo pagamento das despesas. Tem-se dos autos que tais exigências não foram feitas nem no decorrer da ação fiscal e nem apontadas na notificação do lançamento.

Ora, o órgão julgador administrativo pode e deve reforçar as justificativas da autoridade fiscal para o lançamento, se as entender corretas, entretanto não deve inovar na lide com novas exigências, caso contrário o litígio tornar-se-ia infundável, com risco de cerceamento do direito de defesa do recorrente.

Quanto à pendência constante da notificação do lançamento, entendo que a mesma não tem o condão de justificar a glosa. Uma vez identificado o profissional emitente do recibo com o seu número de registro no conselho de classe, a descrição “tratamento odontológico” constante dos recibos é suficiente para caracterizar a natureza da despesa para os fins pretendidos, sendo irrelevantes para a autoridade lançadora os pormenores do procedimento.

Assim sendo, entendo que devem ser restabelecidas as deduções das despesas médicas pagas ao profissional Márcio Kotinga Fujikawa (R\$ 12.710,00).

CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, conforme acima descrito, para restabelecer as deduções das despesas médicas pagas ao profissional Márcio Kotinga Fujikawa (R\$ 12.710,00).

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito