



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10805.000124/2009-20
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2001-003.841 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 22 de outubro de 2020
Recorrente JOSE PESTANA RAMOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2004

DEDUÇÕES. CONTRIBUIÇÃO À PREVIDÊNCIA PRIVADA/FAPL. COMPROVAÇÃO.

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

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO.

As deduções de despesas médicas da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora. Quando regularmente intimado, deve o sujeito passivo demonstrar o seu efetivo pagamento.

DEDUÇÕES. PENSÃO ALIMENTÍCIA JUDICIAL. COMPROVAÇÃO PARCIAL.

Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda poderão ser deduzidas, desde que devidamente comprovadas, as importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais, de acordo homologado judicialmente, ou de escritura pública a que se refere o art. 1.124-A da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para restabelecer as despesas com previdência privada, no valor de R\$ 429,22 e com pensão alimentícia judicial, no valor de R\$ 1.920,00.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator

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

Relatório

Do Lançamento

Trata o presente de Notificação de Lançamento (e-fls. 42/47), lavrada em 22/12/2008, em desfavor do recorrente acima citado, no qual a autoridade fiscal, durante procedimento de revisão de sua Declaração de Ajuste Anual – DAA, relativa ao exercício de 2004, formalizou o lançamento suplementar de ofício contendo as infrações de: *i) deduções indevidas de previdência privada e Fapi, no valor de R\$ 858,44; ii) de despesas médicas, no valor de R\$ 12.500,00; e iii) de pensão alimentícia judicial, no valor de R\$ 2.380,00.*

Da Impugnação

O interessado apresentou a impugnação (e-fls. 2/4), alegando, em síntese, os seguintes argumentos, extraídos do relatório do julgamento anterior:

Transcorrido o prazo regulamentar para apresentação de defesa ou pagamento do débito em epígrafe, o contribuinte apresentou manifestação tempestiva às fls. 01/03, anexando documentos às fls. 05/38, alegando em síntese que:

> desligou-se da Volkswagen em 10/2003, sendo que efetuou contribuições à Previdência Privada em novembro e dezembro de 2003 que somados ao contribuído quando funcionário, totaliza R\$ 6.276,71 conforme declarado;

> declarou R\$ 2.500,00 indevidamente de recibo pago em dinheiro como despesas médicas;

> o total de despesas médicas com a clínica Implantodont é de R\$ 21.000,00 e não R\$ 23.500,00 (fls. 16);

> apresenta recibos dos prestadores de serviços Dra. Eliane Marçal de Oliveira, Dr. Cassiano B. Gianotti, Dr. Wilson Pólo, Dr. Marco Antônio Sanches e da clínica Implantodont Centro Avançado de Implantes, assim como laudo médico e cheques microfilmados;

> apresenta 3 cheques no valor de R\$ 2.500,00 cada que pertencem a sua irmã, Nair de Souza Lopes, nome de casada, efetuando pagamento de empréstimo efetuado a ela;

- > pagou R\$ 2.340,00 a título de pensão alimentícia, sendo 4 recibos de R\$ 480,00 cada nos meses de novembro e dezembro de 2003 e R\$ 420,00 em mensalidade escolar, conforme cópia de cheque microfilmado em anexo;
- > não tem como comprovar o pagamento da mensalidade escolar de dezembro;
- > conforme decisão judicial anexa, em caso de desligamento da Volkswagen, deveria contribuir a título de pensão alimentícia no valor de 2 salários mínimos para cada alimentando (ex-esposa e filho) nos 4 primeiros meses;
- > requer acolhimento da impugnação e cancelamento do débito fiscal reclamado;

Do Julgamento em Primeira Instância

No Acórdão n.º 17-46.355 (e-fls. 62/72), os membros da 8ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP), por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, e, do voto do relator *a quo*, podemos destacar o seguinte:

Dedução da Contribuição à Previdência Privada - PGBL / FAPI

O artigo 74 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/ 1999, Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, que trata da matéria, assim determina:

...

Foi apresentado às fls. 07/08 2 (dois) comprovantes de pagamentos emitido pela pessoa jurídica de Volkswagen Previdência Privada tendo como sacado o notificado, contendo descrição de pagamentos de contribuições à Previdência Privada no valor total de R\$ 858,44 (novembro e dezembro de 2003).

Infere-se do comprovante de fls. 07 que o pagamento ocorreu em ano-calendário diverso do fiscalizado (08/01/2004 - Unibanco), motivo pelo qual, não pode ser acatado.

Os valores totais a este título (5.418,27 + 429,22 = 5.847,49) não atingiram, no ano-calendário em exame, o valor limite de 12% do total de rendimentos computados, que é de R\$ 9.280,45. (R\$ 77.337,11 x 12%)

Assim, em função da comprovação dos pagamentos de contribuições à Previdência Privada no ano-calendário em apreço, deve ser restabelecida a dedução pleiteada no valor de R\$ 429 22.

Glosa de Dedução - Pensão Alimentícia Judicial

A legislação tributária admite a dedução de pensão alimentícia para fins de cálculo do imposto de renda - pessoa física, conforme normas do Direito de Família, sempre em decorrência de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente. Os pagamentos só podem ser deduzidos da base de cálculo caso preencham um destes requisitos, conforme prevê o inciso II do artigo 4 da Lei n.º 9.250 de 26/12/1995 e o artigo 78 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000 de 1999:

...

A previsão de dedução da pensão alimentícia na declaração de ajuste está no artigo 83 do RIR/1999:

...

Necessário, portanto, que o contribuinte comprove por meio de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente sua condição de alimentante. Sem esta comprovação, não pode ser admitida a dedução pleiteada.

Vê-se que a Lei preocupou-se em deixar expressa a impossibilidade de dedução da base de cálculo do imposto de renda de valores pagos como pensão alimentícia fora do processo judicial, não podendo ser deduzidas qualquer outra ajuda resultante de mera liberdade do contribuinte.

Inferre-se da cópia do Termo de Audiência de Conciliação, Instrução e Julgamento da 1ª Vara Cível da Comarca de Santo André, anexada às fls. 13/14 que foi acordado pagamento de pensão alimentícia pelo interessado nas seguintes condições.

...

Inicialmente, não foi apresentado qualquer prova que corroborasse a afirmação do contribuinte que o vínculo com a pessoa jurídica de Volkswagen do Brasil teria sido rompido em 10/2003, conforme aludido.

Mesmo assim, considerando que o pagamento da pensão alimentícia a partir de 11/2003 deu-se na forma do item 4 da decisão judicial acima reproduzida, não há nos autos qualquer prova efetiva do pagamento dos valores (transferência de recursos) estipulados, uma vez que a decisão é expressa no sentido de que estes se dariam através de instituição bancária.

Caberia ao interessado ter realizado esta comprovação mediante saques em dinheiro da conta corrente coincidentes com os depósitos na conta corrente dos destinatários da pensão alimentícia (Maria Aparecida e Cléber Pestana) ou através de cópias de transferências eletrônicas de fundos entre as contas-correntes (DOC's).

Os recibos anexados (fls. 09/10) servem muito bem para quitar um débito e fazer prova contra cada credor, mas não para comprová-lo junto a terceiros interessados (Fisco).

A Declaração de Ajuste Anual não constitui prova de pagamento da pensão para o exercício objeto de notificação, à medida que a declaração entregue pelo contribuinte fornece apenas a informação nela consignada, porém, não comprova, por si só, o fato declarado.

O imposto de renda tem relação direta com os fatos econômicos. Quando a um ato jurídico se segue a tributação, não quer dizer que se tribute aquele, mas sim o fenômeno econômico que está por detrás dele.

Quanto aos valores pagos a título de mensalidade escolar para o alimentando Cléber Pestana Ramos (fls. 11/12), O mesmo não pode ser acatado, uma vez inexistir previsão no acordo homologado que o notificado seria responsável por suportar verbas desta natureza além da pensão deferida.

Neste sentido, dispõe o Manual Perguntas e Respostas do exercício 2004:

...

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais também é uníssona neste sentido:

...

Uma vez que não foi anexado comprovação dos pagamentos de pensão alimentícia conforme a decisão judicial apresentada, é de se manter a glosa conforme realizada pela autoridade lançadora.

Glosa de Deduções Indevidas com Despesas Médicas

O artigo 8º da Lei n.º 9.250 de 26/12/1995, que dispõe sobre a base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos determina:

...

O artigo 73 e §1º do Decreto n.º 3000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) estabelece:

...

O artigo 797 do Decreto n.º 3.000/1999, que trata da manutenção e guarda dos documentos vinculados às Declarações de Ajuste do Imposto de Renda, dispõe que:

...

Sobre a comprovação dos pagamentos realizados e deduzidos na Declaração de Ajuste Anual, estabelece o artigo 80 e §1º do Regulamento de Imposto de Renda:

...

Não há dúvidas que a legislação de regência acima transcrita estabelece que na declaração de ajuste anual poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda os pagamentos feitos no ano-calendário a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos, restringindo-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativo ao seu tratamento e ao de seus dependentes.

Tal dedução fica condicionada ainda a que os pagamentos sejam especificados e comprovados com indicação do nome, endereço e CPF ou CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Em princípio, admite-se como prova idônea de pagamentos os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado, desde que contenha os requisitos essenciais previstos em lei. Essa é a regra.

Em exame dos recibos apresentados pelo interessado, constata-se que em todos, sem exceção nenhuma, além de não indicarem a pessoa beneficiária dos serviços prestados pelos profissionais médicos, não consta destes o endereço dos prestadores de serviços, requisito previsto pelo artigo 80 do RIR/99.

Quanto as notas fiscais referente a Implantodent, fls. 21/22, também não consta destas a indicação da pessoa beneficiária dos serviços prestados, sendo que este ponto somente restou esclarecido após a apresentação da Declaração de fls. 16 com a impugnação apresentada (beneficiária/dependente Maria Terezinha Felizardo).

Nem se alegue tal requisito (endereço) ser dispensável, na medida em que este assume um papel relevante na confirmação da prestação do serviço e do respectivo pagamento que a autoridade fiscal costuma realizar no procedimento denominado circularização, ou seja, na ratificação da validade do documento perante ambas as partes.

A identificação do paciente também é imprescindível, uma vez que, conforme legislação transcrita acima, só é permitida a dedução de despesas médicas comprovadas referentes ao contribuinte e/ou seus dependentes.

As irregularidades nos comprovantes descritas anteriormente são motivos robustos e justificadores para que a autoridade lançadora, durante a realização do procedimento fiscalizatório, expedisse termo de intimação específico (fls. 49) e exigisse do notificado a apresentação de esclarecimentos adicionais, como a comprovação efetiva dos pagamentos realizados aos profissionais arrolados na Declaração de Ajuste entregue.

O artigo 73 do RIR 1999, cuja matriz legal é o § 3º do art. 11 do Decreto-lei n.º 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprovar ou justificar as despesas efetuadas, sendo que se desloca para ele o ônus probatório.

Mesmo que a norma possa parecer, em tese, discricionária, existe amparo em lei para este procedimento. A inversão legal do ônus da prova do Fisco para o contribuinte transfere para o interessado o ônus de comprovação e justificação das deduções e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o lançamento de ofício decorrente do não cabimento das deduções por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar implica em trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado.

Registre-se que em defesa do interesse público, é entendimento no âmbito da Receita Federal do Brasil que para gozar as deduções com despesas médicas não basta ao contribuinte à disponibilidade de simples recibos, cabendo a esta comprovar, se questionado, de forma objetiva, o pagamento realizado.

No caso em testilha, as cópias microfilmadas de cheques às fls. 3 8 comprovam o pagamento do total de R\$ 11.000,00 a Clínica Implantodent já considerados durante a ação fiscal, do total de R\$ 13.100,00 declarados, devidamente confirmados com os documentos constantes do dossiê do contribuinte, conforme cotejo com fls. 50/54. Está correta a glosa do valor remanescente não comprovado de R\$ 2.100,00 pela autoridade lançadora.

Quanto aos cheques microfilmados de fls. 32/34 tendo como emitente pessoa diversa do fiscalizado (Osvaldo Lopes/Nair de Souza Lopes), estes não podem ser considerados, uma vez que nos termos do artigo 80 do RIR/99 só é permitida a dedução de despesas médicas comprovadas referentes a pagamentos realizados pelo contribuinte e/ou seus dependentes.

Poderia o impugnante ter juntado aos autos documentos que comprovassem que de fato houve o pagamento dos serviços contratados para os demais profissionais

declarados (Dra. Eliane, Dr. Cassiano e Dr. Marco Antônio), como cópia de cheques, extratos bancários, transferências bancárias (TED's, DOC's), assim como o fez quanto aos prestadores de serviços Dr. Wilson e Clínica Implantodont.

É possível ainda que o contribuinte tenha feito parte de seus pagamentos em dinheiro, e não há nada de ilegal neste procedimento. Também a legislação não impõe que se faça pagamentos de uma forma em detrimento de outra.

O contribuinte não declara ter recebido qualquer valor de pessoas físicas no aludido ano-calendário (fls. 43) e sabe-se que quando a fonte pagadora é pessoa jurídica, os pagamentos são, quase que na totalidade das vezes, efetuados por intermédio de instituição bancária.

Portanto, ainda que parte das despesas médicas tivessem sido pagas em espécie, teria o interessado como comprovar pelo menos os saques, coincidentes em datas e valores com os extratos bancários, para cotejo com os recibos anteriormente apresentados.

Salientamos que não existe possibilidade de inclusão de novas deduções a título de despesas médicas após o lançamento efetuado, uma vez que esta encontra óbice no artigo 147, §1º, da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN):

...

Do Recurso Voluntário

Inconformado com o resultado do julgamento de 1ª instância e amparado pelo contido no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, o interessado interpôs o ***recurso tempestivo*** (e-fls. 77), argumentando contrariamente a manutenção parcial do lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Relator.

Da Admissibilidade

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

Da Matéria em Julgamento

As matérias constantes na presente autuação devolvidas a este Conselho para reanálise por meio de Recurso Voluntário são as: ***i) deduções indevidas de previdência privada e Fapi, no valor de R\$ 429,22; ii) de despesas médicas, no valor de R\$ 12.500,00; e iii) de pensão alimentícia judicial, no valor de R\$ 2.380,00.***

Do Mérito**Da Dedução Indevida com Previdência Privada e FAPI**

Argumenta que com sua rescisão de contrato de trabalho, em 14/10/2003, recolheu a previdência privada, referente a novembro e dezembro daquele ano, e que, apesar do pagamento ter sido efetuado em 08/01/2004, o recolhimento refere-se à competência de dezembro/2003, conforme mencionado no recibo.

De início, convém reproduzir trecho constante da descrição dos fatos e enquadramento legal (e-fls. 43):

Glosa do valor de R\$ 858,44, indevidamente deduzido a título de contribuição à Previdência Privada e Fapi, por falta de comprovação, ou cujo ônus não tenha sido do contribuinte...

Analisando os documentos apresentados pelo contribuinte apuramos, de acordo com o comprovante da VOLKSWAGEN DO BRASIL o valor da PREVIDÊNCIA PRIVADA no ano de 2003 foi de 5.418,27. Portanto a diferença entre o declarado e o apurado foi glosada.

No julgado anterior (e-fls. 65), o i. Relator motivou a manutenção das glosas da seguinte forma:

Infere-se do comprovante de fls. 07 que o pagamento ocorreu em ano-calendário diverso do fiscalizado (08/01/2004 - Unibanco), motivo pelo qual, não pode ser acatado.

Tal matéria esta devidamente disposta no artigo 74, do Decreto nº 3.000/99, in verbis:

Art. 74. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, **poderão ser deduzidas** (Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, incisos IV e V):

I - as contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

II - **as contribuições para as entidades de previdência privada** domiciliadas no País, **cujo ônus tenha sido do contribuinte**, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social.

§ 1º A dedução permitida pelo inciso II aplica-se exclusivamente à base de cálculo relativa a rendimentos do trabalho com vínculo empregatício ou de administradores, assegurada, nos demais casos, a dedução dos valores pagos a esse título, por ocasião da apuração da base de cálculo do imposto devido no ano-calendário (Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, parágrafo único).

§ 2º A dedução a que se refere o inciso II deste artigo, somada à dedução prevista no art. 82, fica limitada a doze por cento do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos (Lei nº 9.532, de 1997, art. 11).

Da análise do recibo (e-fls. 9), vê-se nitidamente que a referida contribuição é referente ao mês 12/2003, portanto assiste razão ao recorrente neste ponto.

Assim, **voto pelo restabelecimento da dedução de previdência privada, no valor de R\$ 429,22.**

Da Glosa sobre Deduções com Despesas Médicas

O recorrente afirma que os recibos de despesas médicas, referem-se aos profissionais que trabalhavam na Implantodent, conforme declaração anexada.

Reproduzimos trecho constante da descrição dos fatos e enquadramento legal (e-fls. 43):

A glosa das despesas médicas efetuada nessa apuração deve-se ao fato de o contribuinte não ter comprovado, de forma inequívoca, o efetivo pagamento dos profissionais ou estabelecimentos citados na declaração.

Glosa do valor de R\$ 12.500,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução.

COMPLEMENTAÇÃO DA DESCRIÇÃO DOS FATOS

Os valores glosados foram:

ELIANE MARCAL DE OLIVEIRA.....	1.700,00	-	NÃO FOI COMPROVADO O EFETIVO
PAGAMENTO			
IMPLANTODENT CENTROAVANC.....	2.100,00	-]]](COMPROVADO 11.000,00)
CASSIANO B GIANOTTI.....	1.240,00	-]]]
WILSON CEZAR K POLO.....	2.415,00	-	√]]]
MARCO ANTONIO SANCHES.....	5.045,00	-]]]

O julgamento de piso (e-fls. 70/71), entendeu pela manutenção da infração expressando-se da seguinte forma:

No caso em testilha, as cópias microfilmadas de cheques às fls. 38 comprovam o pagamento do total de R\$ 11.000,00 a Clínica Implantodent já considerados durante a ação fiscal, do total de R\$ 13.100,00 declarados, devidamente confirmados com os documentos constantes do dossiê do contribuinte, conforme cotejo com fls. 50/54. Está correta a glosa do valor remanescente não comprovado de R\$ 2.100,00 pela autoridade lançadora.

Quanto aos cheques microfilmados de fls. 32/34 tendo como emitente pessoa diversa do fiscalizado (Osvaldo Lopes/Nair de Souza Lopes), estes não podem ser considerados, uma vez que nos termos do artigo 80 do RIR/99 só é permitida a dedução de despesas médicas comprovadas referentes a pagamentos realizados pelo contribuinte e/ou seus dependentes.

Bem, o ponto de discordância resume-se, pode-se assim dizer, quanto à suficiência de recibos e declarações, apresentados pelo contribuinte, para comprovar eficazmente, após regularmente intimado, as despesas com profissionais da área médica/odontológica para fins de dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física.

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

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e 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 n.º 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

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

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

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

(...) (grifou-se)

Complementando a necessidade dessa comprovação, o Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, em seu art. 73, dispõe que:

Art. 73. Todas as deduções *estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora* (Decreto-Lei n.º 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 n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 4º). (grifou-se)

Veja que a legislação estabeleceu a hipótese de a autoridade lançadora requerer documentos adicionais para a comprovação da efetiva realização dessas despesas, se assim entender necessário. Numa correta interpretação dos dispositivos legais, pode-se inferir a necessidade da especificação e comprovação não só dos serviços prestados, bem como do seu efetivo pagamento.

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

Havendo qualquer dúvida quanto às deduções declaradas pelo contribuinte, a autoridade lançadora, tem não só o direito mas também o dever de exigir provas adicionais da efetividade da prestação dos serviços.

No que concerne ao ônus da prova, é regra geral no direito que cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. A legislação tributária estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

Nesse sentido destaque-se os ensinamentos do mestre Antônio da Silva Cabral, em Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, p. 298 (documento assinado digitalmente)

Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se frequentemente: “a quem alega alguma coisa, compete prova-la”. [...] Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, *enquanto as afirmações*

que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte.(g.n.)

A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para este a obrigação de comprovar e justificar as deduções e, não o fazendo, sofre as consequências legais, ou seja, o não cabimento dessas deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Por conseguinte, o ônus da prova das deduções é do contribuinte, pois foram por ele pleiteadas. Se a prova da dedução incumbe a quem interessa e este não a faz na forma legal exigida, se sujeita a sua desconsideração, e foi o que ocorreu nos autos.

Cabe esclarecer que os recibos, porquanto manifestações unilaterais, não se prestam à comprovação inequívoca da ocorrência dos fatos neles descritos, como pretende o recorrente.

Os recibos e as declarações de pagamento contêm uma declaração de fato, o que faz com que ***tenham aptidão para provar a declaração, mas não o fato declarado***, conforme dicção do parágrafo único do art. 408 do CPC:

“Art. 408. As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato.”

Esse dispositivo legal também esclarece que os recibos e as declarações de pagamento presumem-se verdadeiros somente em relação àqueles que participaram do ato.

O vigente Código Civil (CC - Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002) também disciplina o limite da presunção de veracidade dos documentos particulares e seus efeitos sobre terceiros:

“Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.

Parágrafo único. Não tendo relação direta, porém, com as disposições principais ou com a legitimidade das partes, as declarações enunciativas não eximem os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las.

(...)

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público. (grifos nossos)

Em síntese, como não há presunção de veracidade do recibo, perante o Fisco, a este documento atribui-se ordinário valor probatório.

Desta forma, entendo que as despesas médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, e se limitam, sim, a serviços comprovadamente realizados quando objeto de indagação pela autoridade fiscal, a partir de dúvida razoável, bem como a pagamentos especificados e comprovados.

No presente caso não se afigura irregular, nem desarrazoada, a exigência, por parte da autoridade lançadora, da comprovação de pagamento das despesas médicas/odontológicas e, dependendo da situação fática, demonstra-se necessária e imprescindível.

Como visto, o recorrente apresentou: *i) cheques de terceiros (e-fls. 34/36); ii) recibos (e-fls. 20/22 e 25/33); e iii) declaração (e-fls. 18/19)* no intuito de comprovar a regularidade da prestação dos serviços médicos/odontológicos.

Da análise de toda a documentação acostada, entendo que somente os recibos e a declaração apresentada, por si só, neste caso particular, *não são suficientes para comprovar a efetividade da prestação de serviços, bem como não podem ser aceitos os cheques emitidos por terceiros* como já bem pontuado pela decisão anterior.

Assim, *voto pela manutenção integral desta glosa.*

Da Dedução Indevida de Pensão Alimentícia Judicial

Afirma que se desligou da Volkswagen do Brasil, em 14/10/2003, efetuando o pagamento da pensão alimentícia em dinheiro no valor de dois salários mínimos, conforme decisão judicial no valor de R\$ 1920,00 e que, apesar da decisão judicial informar que a quantia deveria ser depositada em conta corrente, de comum acordo, efetuou o pagamento diretamente a cada alimentando, conforme declarações anexas.

Teria ainda pago R\$ 420,00 referente à mensalidade escolar do seu filho, no mês de Novembro de 2003.

Sobre esta infração, consta da descrição dos fatos e enquadramento legal elaborada pela autoridade lançadora o seguinte: (e-fls. 45):

Glosa do valor de R\$ 2.380,00, indevidamente deduzido a título de Pensão Alimentícia Judicial, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução.

Analisando os documentos apresentados pelo contribuinte apuramos, de acordo com o comprovante da VOLKSWAGEN DO BRASIL o valor da pensão judicial no ano de 2003 foi de 17.933,70. Portanto a diferença entre o declarado e o apurado foi glosada.

No julgado anterior (e-fls. 67), o i. Relator motivou a manutenção das glosas da seguinte forma:

Caberia ao interessado ter realizado esta comprovação mediante saques em dinheiro da conta corrente coincidentes com os depósitos na conta corrente dos

destinatários da pensão alimentícia (Maria Aparecida e Cléber Pestana) ou através de cópias de transferências eletrônicas de fundos entre as contas-correntes (DOC's).

Os recibos anexados (fls. 09/10) servem muito bem para quitar um débito e fazer prova contra cada credor, mas não para comprová-lo junto a terceiros interessados (Fisco).

...

Quanto aos valores pagos a título de mensalidade escolar para o alimentando Cléber Pestana Ramos (fls. 11/12), O mesmo não pode ser acatado, uma vez inexistir previsão no acordo homologado que o notificado seria responsável por suportar verbas desta natureza além da pensão deferida.

Bem, a matéria desta lide encontra-se disciplinada no inciso II, do artigo 4º da Lei 9.250/95, in verbis:

Art. 4º. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda *poderão ser deduzidas*

...

II – *as importâncias pagas a título de pensão alimentícia* em face das normas do Direito de Família, *quando em cumprimento de decisão judicial*, inclusive a prestação de alimentos provisionais, *de acordo homologado judicialmente*, ou de escritura pública a que se refere o art. 1.124-A da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil;

Ocorre que as deduções podem sujeitar-se a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora, conforme dispõe o Decreto nº 3.000/99, em seu art. 73:

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

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

Depreende-se da legislação acima que, para fazer jus a esta dedução, o contribuinte deve comprovar as importâncias pagas e que estas são decorrentes do cumprimento de decisão judicial, acordo homologado judicialmente ou de escritura pública.

Com efeito, vemos que o recorrente apresentou: *i) recibos (e-fls. 11/12); ii) audiência de consolidação judicial (e-fls. 15/16); e iii) declarações (e-fls. 82/83)* no intuito de comprovar a regularidade da de suas despesas com pensão alimentícia judicial.

Notoriamente, tais comprovações devem ser feitas mediante a apresentação de documentação idônea e suficiente que bem caracterizem a ocorrência dos fatos.

É de meu entendimento que esta comprovação *pode ser considerada suficiente*, quando feita exclusivamente pela apresentação de recibos e declarações, *mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame* que pode, a seu juízo, solicitar outros elementos de prova, entre eles, a comprovação do efetivo pagamento.

In casu, não constam dos autos que a autoridade lançadora tenha instado o contribuinte a fazer esta comprovação por meio de cheques, transferências bancárias ou outros meios possíveis.

Na verdade vemos nos autos que o agente fiscal motivou sua glosa pela *falta de comprovação* e glosou a diferença das despesas declaradas que excederam os valores constantes no comprovante de rendimentos da Volkswagen do Brasil.

Ao desconsiderar os recibos apresentados, deveria ter fundamentado este ato de forma mais específica e não somente com o uso de expressão “genérica/ampla”, como o fez.

Considerando que a autoridade fiscal não apontou qual(is) a(s) deficiência(s) dos elementos de prova apresentados, bem como não solicitou elementos adicionais de comprovação, entendo que não cabe aos julgadores administrativos fazê-lo.

Considerando, ainda, ficou devidamente demonstrada a obrigação alimentar entre o interessado e sua ex-esposa e filho, de acordo com as normas do direito de família.

E, considerando finalmente, que não existe naquele acordo judicial previsão para pagamento de mensalidade escolar, constituindo estes gastos como mera liberalidade do recorrente, fato este já bem apontado pelo julgamento de primeira instância.

Voto pelo restabelecimento parcial das despesas com pensão alimentícia judicial, no valor de R\$ 1.920,00.

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário e, no mérito, **DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para restabelecer as despesas com previdência privada, no valor de R\$ 429,22 e com pensão alimentícia judicial, no valor de R\$ 1.920,00.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura