



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10845.000650/2009-13
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-007.889 – 2ª Turma
Sessão de 23 de maio de 2019
Matéria IRPF - DEDUÇÕES
Recorrente SILVIO CARLOS DE MORAES SANTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006

IRPF. DEDUÇÕES. COMPROVAÇÃO.

As deduções de despesas da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva (relatora) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício.

Patrícia da Silva - Relatora.

Mário Pereira de Pinho Filho - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita

Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício). Ausente a conselheira Ana Paula Fernandes.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e-fls. 187/200, contra o acórdão nº 2102-002.785, julgado na sessão do dia 20 de novembro de 2013 pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção do CARF, que restou assim ementada:

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

Exercício: 2006

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. O julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos trazidos pela parte, bastando apenas decidir fundamentadamente. Sendo resolvida a questão suscitada, com motivação explícita, não se tem por omissa o julgado.

NULIDADE. JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE SOBRE A MATÉRIA. INEXISTÊNCIA. No âmbito da Primeira Câmara da Segunda Seção do CARF prevalece o entendimento esposado na decisão de primeiro grau. Ademais, a decisão a quo manifestou-se em tópico específico sobre a divergência de entendimentos entre os órgãos julgadores, esclarecendo que as decisões transcritas no recurso, que dão suporte à tese da defesa, aplicam-se somente entre as partes envolvidas naqueles litígios.

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO. Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação. As deduções submetem-se a duas condições objetivas: efetividade da prestação do serviço e onerosidade. A ausência de um desses requisitos impede a fruição do benefício fiscal. Hipótese em que a prova requerida não foi apresentada.

Recurso Voluntário Negado

Como descrito pela Câmara a quo:

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrada a notificação de lançamento de fls. 17/20, para exigência de imposto suplementar da DIRPF do exercício de 2007 (fls. 33/37), decorrente da glosa de deduções indevidas de despesas médicas no montante de R\$25.477,20. O contribuinte havia deduzido R\$28.227,89.

A descrição dos fatos contém a seguinte redação:

“valor das despesas médicas alterado para 2.750,69. Ressalte-se que foram consideradas apenas as mensalidades do plano de saúde do contribuinte, de R\$2.035,69, uma vez que a cónyuge apresentou declaração em separado no modelo simplificado, e os demais beneficiários não são seus dependentes. Além disso,

foram desconsiderados os recibos emitidos pelos profissionais Julieta Silva e Gilberto Motta, uma vez que, devidamente intimado a comprovar a efetividade dos serviços e o desembolso

dos numerários, o contribuinte se limita e questionar a legalidade da intimação, sem se manifestar acerca daquilo que lhe foi solicitado, especialmente quem seria o paciente dos procedimentos, visto que no caso do plano de saúde, por exemplo, foram deduzidas despesas de terceiros não dependentes: portanto, o mesmo poderia ter ocorrido com as demais despesas. Também, foram desconsiderados os recibo de R\$ 250,00 (instrumentação cirúrgica) e R\$187,00 (hóspedes), ambos indedutíveis.

Intimado, o Contribuinte interpôs Recurso Especial, e-fls. 187/200, requerendo a reforma do acórdão, alegando que os recibos são suficientes para comprovar despesas médicas.

Apresenta como paradigma o acórdão abaixo:

Acórdão n.º 106-17.215

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

DESPESAS DEDUTÍVEIS - RECIBOS DOS PAGAMENTOS DAS DESPESAS QUE CUMPREM AS FORMALIDADES DA LEGISLAÇÃO - GLOSA UNICAMENTE BASEADA NA AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS PAGAMENTOS E EM EVENTUAL DESPROPORÇÃO ENTRE AS DESPESAS E OS RENDIMENTOS - IMPOSSIBILIDADE - É ônus da autoridade autuante comprovar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria tributável, calcular o montante do imposto devido e identificar o sujeito passivo, na forma do art. 142 do Código Tributário Nacional. Assim, cabe a autoridade fiscalizadora fazer a prova necessária para infirmar os recibos de despesas dedutíveis acostados aos autos pelo fiscalizado, comprovando a não prestação do serviço ou o não pagamento. Não se pode, simplesmente, glosar as despesas médicas com base em eventual desproporção entre as despesas e os rendimentos do fiscalizado, ou pelo fato deste não comprovar documentalmente o pagamento, já que o contribuinte, em relação a este último ponto, não está obrigado a liquidar as obrigações representativas dos serviços por títulos de créditos, podendo fazer a liquidação em espécie. Ainda, diversas declarações dos profissionais ratificando a prestação do serviço foram juntadas aos autos, o que confirma higidez das despesas dedutíveis, devendo restabelecê-las.

Recurso voluntário provido.

Conforme despacho de e-fls. 213/216, o Recurso foi admitido, conforme trecho transcrito abaixo:

O que realmente parece ter sido substancial para os dois julgamentos comparados foi a possibilidade de se exigir, do contribuinte, a par de recibos e declarações apresentados, a prova do efetivo pagamento, ainda que este tenha se dado em espécie. É neste ponto, em que as circunstâncias fáticas são iguais, que reside a divergência alegada pelo Recorrente e que, de fato, se constata no confronto dos dois acórdãos.

Os acórdãos confrontados foram proferidos por colegiados distintos e não foram reformados.

Entendo, pois, que o recurso especial interposto pelo Recorrente deve ser conhecido, por estar demonstrada divergência entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 106-17.215, e a ele se deve DAR SEGUIMENTO.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões de e-fls. 218/223, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e conforme despacho de admissibilidade de e-fls. 213/216, preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

A matéria em discussão é a comprovação efetiva das despesas médicas para fins de dedução na base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física.

O presente Recurso Especial interposto pelo Contribuinte limita-se à discussão de serem os recibos juntados aos autos provas suficientes para caracterização da prestação de serviços ao contribuinte.

Destaco o disposto no art. 8º da Lei nº 9.250/1995:

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 hospitalares, 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:

I aplicase, 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 restringese aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III limitase 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; (...)

Pela leitura dos dispositivos acima, bastaria a apresentação dos recibos pelos respectivos profissionais, devendo tais documentos trazerem elementos suficientes para identificação do prestador de serviço que recebeu os valores despendidos pelo contribuinte.

Destaco que das e-fls. 59/81, constam os recibos apresentados pelo Contribuinte para comprovar os gastos, que apresentam os dados dos profissionais que prestaram os serviços e os cheques de alguns pagamento.

Nesse sentido, apresento o meu posicionamento exarado no acórdão nº 9202-005.323, prolatado na sessão do dia 30 de março de 2017:

Na hipótese dos autos, a contribuinte comprovou a efetividade e pagamento dos serviços médicos mediante apresentação dos recibos do profissional, não tendo a fiscalização declinado qualquer fato que pudesse macular a idoneidade de aludida documentação.

Corroborou, ainda, os recibos ofertados com Laudos, fichas e Exames Médicos, acostados aos autos junto à impugnação, confirmando a prestação do serviço e o recebimento do respectivo pagamento.

É bem verdade, que o artigo 73 do RIR/1999 autoriza a autoridade lançadora, a juízo próprio, refutar os comprovantes apresentados pela contribuinte. Entrementes, tal que a levaram a não admitir as provas ofertadas pela autuada.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“DESPESAS MÉDICAS RECIBO IDÔNEO

Não existindo fundado receio quanto à legitimidade dos recibos comprobatórios de despesas dedutíveis, tais instrumentos deverão ser aceitos como meios de prova.

Recurso provido”

(4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 145.606 – Acórdão nº 10421.833,

Sessão de 17/08/2006)

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

Ano calendário: 2004

*IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS. IDONEIDADE DE
RECIBOS CORROBORADOS POR LAUDOS, FICHAS E
EXAMES MÉDICOS.*

COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FISCALIZAÇÃO.

A apresentação de recibos médicos, corroborados por Laudos, fichas e Exames Médicos, sem que haja qualquer indício de falsidade ou outros fatos capazes de macular a idoneidade de aludidos documentos declinados e justificados pela fiscalização, é capaz de comprovar a efetividade e os pagamentos dos serviços médicos realizados, para efeito de dedução do imposto de renda pessoa física.

Recurso especial provido. Não se pode inverter o ônus da prova, quando inexistir dispositivo legal assim contemplando, a partir de uma presunção legal. In casu, havendo dúvidas quanto a efetividade e pagamento dos serviços médicos prestados, caberia a fiscalização se aprofundar no exame das provas, intimando, inclusive, os profissionais médicos ou outros a prestar esclarecimentos, como ocorre em inúmeras oportunidades, sendo defeso, no entanto, presumir que os serviços médicos/odontológicos não foram prestados tão somente porque não houve apresentação de cheques nominativos na totalidade das despesas médicas ou extratos bancários, o que fora comprovado exclusivamente por recibos e Laudos/Exames Médicos.

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, identificando perfeitamente a sujeição passiva, como segue:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Decorre daí que quando não couber a presunção legal, a qual inverte o ônus da prova ao contribuinte, deverá a fiscalização provar a ocorrência do fato gerador do tributo, com a inequívoca identificação do sujeito passivo, só podendo praticar

o lançamento posteriormente a esta efetiva comprovação, sob pena de improcedência do feito, como aqui se vislumbra.

Ademais, como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito, o ônus da prova cabe a quem alega, in casu, ao Fisco, especialmente por inexistir disposição legal contemplando a presunção para a glosa de despesas médicas escoradas exclusivamente em recibos, incumbindo à fiscalização buscar e comprovar a realidade dos fatos, podendo para tanto, inclusive, intimar os prestadores de serviços para confirmar a idoneidade dos documentos ofertados pela contribuinte.

A doutrina pátria não discrepa dessas conclusões, consoante de infere dos ensinamentos de renomado doutrinador Alberto Xavier, em sua obra “Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro”, nos seguintes termos:

“ B) Dever de prova e “in dubio contra fiscum”

Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal, de modo que em caso de subsistir a incerteza por falta de prova beweilöigkeit), esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo quantitativo inferior, resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever da prova e que são as presunções legais relativas.

[...]” (Xavier, Alberto – Do lançamento no direito tributário brasileiro – 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005) (grifos nossos)

Não bastasse isso, a existência de eventual DÚVIDA, ao contrário do que sustenta a Procuradoria, só pode vir a beneficiar o acusado, qual seja, o contribuinte, em observância ao artigo 112, do Códex Tributário, que assim preconiza:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I à capitulação legal do fato;

II à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

Partindo dessas premissas, uma vez comprovada pela contribuinte a prestação dos serviços médicos mediante recibos e Laudos/Exames Médicos, sem que a fiscalização tenha levantado qualquer suspeita ou se aprofundado na análise das provas apresentadas, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de afastar as glosas procedidas pelo fiscal autuante.

Em relação a ausência de indicação do endereço do profissional ou nome do paciente nos recibos, destaco o acórdão nº 9202-003.693, de relatoria do Ilmo. Conselheiro Gerson Macedo Guerra, que foi negado provimento ao RESp da PGFN por unanimidade, conforme ementa transcrita abaixo:

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

Exercício: 2005

A mera falta da indicação do endereço do profissional e/ou do nome do paciente nos recibos apresentados para comprovar despesas médicas não são, por si só, fatos que autorizem à autoridade fiscal glosar a dedução de despesas médicas. Admite-se ainda a juntada de novos documentos contendo os requisitos faltantes no curso do processo fiscal.

(...)

Inobstante à análise dos novos comprovantes trazidos aos autos pelo contribuinte, vejo que a glosa de despesas médicas pela falta de informações nos recibos do endereço profissional do prestador do serviço e da indicação do beneficiário do tratamento não é razoável.

Isso porque a autoridade fiscal tinha condição de encontrar a profissional já que em todos os recibos havia seu carimbo contendo seu nome completo e número de sua identidade profissional.

Logo, apesar da falta de tais elementos nos recibos, poderia a autoridade fiscal ter diligenciado junto ao prestador de serviços odontológicos para questionar sobre a efetividade do tratamento e do seu respectivo pagamento. Não simplesmente desconsiderar os documentos e efetuar a glosa das despesas..

Contudo, pautandose em um formalismo exagerado a autoridade fiscal preferiu autuar o contribuinte em questão.

Por esse motivo apenas já fundamentaria minha decisão pela improcedência do recurso da União.

Assim, a apresentação de recibos idôneos fornecidos por profissionais de saúde, contendo os elementos necessários à identificação de quem recebeu o pagamento, constituem documentos hábeis a comprovar a realização das despesas permitidas como dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda

Diante de todo exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Patrícia da Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Redator designado

Não obstante as considerações trazidas no voto da i. Relatora, dele divirjo pelas razões de fato e de direito que exponho a seguir.

No presente caso, a matéria devolvida à apreciação deste Colegiado diz respeito à necessidade de comprovação efetiva de despesas médicas, para o fim de sua dedução da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF.

De início, convém reproduzir trecho da Notificação de Lançamento (fls. 29/32), a respeito da motivação das glosas das despesas informadas na Declaração de Ajuste Anual – DAA do Contribuinte:

COMPLEMENTAÇÃO DA DESCRIÇÃO DOS FATOS

Valor das despesas médicas alterado para R\$ 2.750,69. Ressalte-se que foram consideradas apenas as mensalidades do plano de saúde do contribuinte, de R\$ 2.035,69, uma vez que a cônjuge apresentou declaração em separado no modelo simplificado, e os demais beneficiários não são seus dependentes. Além disso, foram desconsiderados os recibos emitidos pelos profissionais Julieta Silva e Gilberto Motta, uma vez que, devidamente intimado a comprovar a efetividade dos serviços e o desembolso dos numerários, o contribuinte se limita a questionar a legalidade da intimação, sem se manifestar acerca daquilo que lhe foi solicitado, especificamente quem seria o paciente dos procedimentos, visto que, no caso do plano de saúde, por exemplo, foram deduzidas despesas de terceiros não dependentes: portanto, o mesmo poderia ter ocorrido com as demais despesas. Também, foram desconsiderados os recibos de R\$ 250,00 (instrumentação cirúrgica) e R\$ 187,00 (hóspede), ambos indedutíveis. (Grifou-se)

Em sede de impugnação, o Sujeito Passivo alegou que a exigência tributária é absolutamente inválida, na medida em que os recibos de pagamento relativos às despesas glosadas foram emitidos em seu nome e que as despesas corresponderiam, por certo, a serviços a ele prestados. Que a lei, a jurisprudência administrativa e os atos administrativos que abordam o tema não exigem a comprovação de desembolso (cópia de cheque, extratos, boleto bancário), assim como a efetividade da prestação do serviço (exames, orçamentos, etc).

Sobre o não atendimento à intimação expedida pela Autoridade Autuante para prestação de esclarecimentos, a peça impugnatória do Sujeito Passivo veicula ainda as seguintes considerações:

2.1 Foi solicitado, no "termo de intimação" de 20/01/2009, item 1, que fosse esclarecido "o tipo de tratamento a que se referem os recibos apresentados e, especificamente, quem foi o paciente dos procedimentos", a qual não foi dada resposta, tendo em vista que ditos recibos estão em nome do impugnante, e neles estão informadas as profissões de quem os forneceu, tanto que permitiram a glosada a despesa de R\$ 250,00, paga a título de "instrumentação cirúrgica", por ser "inedutível".

2.2 Assim é que os recibos fornecidos por JULIETA SILVA informam que são referentes a "psicoterapia", enquanto que aqueles referidos ao profissional GILBERTO MOTTA informam tratar-se de "cirurgião dentista", com o que, nesse aspecto, a indagação se encontrava respondida antes de ser formulada, ou seja, correspondiam a tratamento psicológico e dentário, respectivamente.

2.3 Depois, a indagação no que diz respeito quem seria o paciente dos procedimentos" também deixou de ser respondida face da obviedade da resposta, uma vez que ditos serviços foram prestados ao IMPUGNANTE, pagos por ele e os referidos recibos se encontram em seu nome.

2.4 Aliás, se efetivamente dúvida houvesse quanto a esse aspecto, deveria a autoridade tributária solicitar-lhe a apresentação de declaração do profissional prestador do serviço, como fez com relação à UNIMED, não obstante a eventual contradição com o que está no item 2 da aludida intimação, transcrita no SUBITEM 1.2, supra, onde está observado: "RESSALTE-SE QUE DECLARAÇÃO DO PROFISSIONAL DE QUE EXECUTOU O SERVIÇO NÃO É COMPROVANTE DA EFETIVIDADE DE REALIZAÇÃO DO MESMO".

2.5 Depois, a observação constante da "NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO", no campo "COMPLEMENTAÇÃO DA DESCRIÇÃO DOS FATOS", de que O IMPUGNANTE deixou de se "manifestar acerca daquilo que lhe foi solicitado, especificamente quem seria o paciente dos procedimentos, visto que, no caso do plano de saúde, por exemplo, foram deduzidas despesas de terceiros não dependentes: portanto, o mesmo poderia ter ocorrido com as demais despesas", reflete, apenas, conceito subjetivo de quem a formulou. (Grifou-se)

Em sentido semelhante, foram as argumentações trazidas em sede de recurso voluntário.

Por ocasião do Recurso Especial, além de se rebater os fundamentos da decisão recorrida, também são repisadas as mesmas alegações veiculadas na peça impugnatória e no recurso voluntário, segundos os quais:

- o art. 73 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, estabelece normas gerais que não aplicáveis às despesas médicas;
- para a dedução das despesas médicas, existem disposições específicas, insertas no art. 80 do RIR/1999, sendo que, para estas, a única exigência imposta é a apresentação do comprovante de pagamento onde esteja especificado o nome e o número de inscrição no CPF do seu beneficiário;

A respeito do tema em debate, o **caput** e o § 1º do art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo do Decreto nº 3.000/1999 dispõem:

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.

[...] (Grifou-se)

Aqui não se discute a possibilidade de dedução da base de cálculo do IRPF de dispêndios havidos com dentistas ou psicólogo como é o caso dos autos, mas sobre a hipótese de a autoridade lançadora requerer documentos adicionais para a comprovação da efetiva realização dessas despesas. Sobre o assunto, o art. 73 do RIR estabelece:

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

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

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irrecorrível na esfera administrativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, §5º).

§ 3º Na hipótese de rendimentos recebidos em moeda estrangeira, as deduções cabíveis serão convertidas para Reais, mediante a 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 do rendimento. (Grifou-se)

Veja-se que, nos termos da legislação do Imposto de Renda, a autoridade lançadora pode, a seu juízo, solicitar a apresentação de documentos adicionais para a comprovação de gastos objeto de deduções, sobretudo quando há fundadas dúvidas sobre a validade de tais documentos.

No caso, a Fiscalização relata, no que não é contestada, que o contribuinte fez constar de sua Declaração de Ajuste Anual - DAA valores relativos ao plano de saúde do cônjuge, que apresentou declaração simplificada em separado, além de despesas cujos beneficiários sequer eram dependentes seus. Por certo, a adoção de procedimentos dessa natureza, que tem como consequência a inadequada redução do valor do tributo devido, despertou, de forma absolutamente justificada, a atenção da autoridade autuante para outras despesas indicadas na DAA, o que a levou a intimar o Sujeito Passivo a comprovar a efetividade de tais despesas.

Além do que, também justifica a dúvida suscitada pela Autoridade Administrativa, o fato de o Autuado ter realizado no ano-calendário 2006, exercício 2007 (Processo nº 10845.000649/2009-99) tratamento odontológico de valor semelhante ao que consta da DAA do exercício aqui referido (2006) e no mesmíssimo valor (R\$ 10.000,00).

Contudo, ao invés de atender à intimação do Fisco, o Contribuinte optou por a questionar sua legalidade, sem apresentar qualquer manifestação acerca do que lhe fora solicitado. Na impugnação, quando novamente lhe foi deferido o direito de comprovar a concretização dos serviços que diz ter contratado, preferiu, como se viu dos trechos da peça recursal acima transcritos, desqualificar os termos da intimação e repisar que tal procedimento seria ilegal.

Neste ponto, há de se esclarecer que é absolutamente desprovido de fundamento o argumento de que, por tratar-se de disposição geral, a regra insculpida no art. 73 do RIR/1999 não seria aplicável às despesas com tratamento de saúde. Ora, referido dispositivo decorre de norma com força de lei (Decreto-Lei nº 5.844/1943) e traduz-se em importante instrumento na realização do trabalho de fiscalização tributária. Ao revés do que infere o contribuinte, o fato de o dispositivo está inserido no RIR/1999 em capítulo destinado a normas gerais tem por finalidade esclarecer ser esse aplicável a todas as deduções referidas no Título V do Livro I do Regulamento. No mesmo sentido, não há como considerar válida a alegação de que a Instrução Normativa RFB nº 15/2001 possa ter afastado a aplicação do dispositivo legal em referência.

De outra parte, não há na legislação pátria impedimento algum para que se faça pagamento de quaisquer dispêndios em dinheiro, mas mesmo que tenha sido esse o caso, a comprovação dos desembolsos, sobretudo em se tratando de montantes mais expressivos, mostra-se perfeitamente possível. Não se está aqui afirmando, e nem o acórdão recorrido traz assertiva nesse sentido, que o pagamento em dinheiro deve obrigatoriamente ser precedido por um saque correspondente.

Porém, é forçoso reconhecer que, se os pagamentos às citadas profissionais efetivamente existiram, na monta de R\$ 15.600,00, esses, sem qualquer sombra de dúvida, deixariam algum tipo marca nas contas correntes ou de aplicações mantidas pelo contribuinte. Em assim sendo, tais valores, provocariam registros em operações de saques, cheques, transferências, etc, observáveis por meio de extratos bancários. Não se trata de saques correspondentes, reitere-se, mas pelo menos em datas ou valores aproximados de pelo menos parte daquilo que teria sido desembolsado. Todavia, o fato é que o Recorrente não procurou apresentar sequer indícios da ocorrência dos desembolsos para fazer face às despesas glosadas

ou mesmo indícios de provas quanto à realização das consultas ou dos procedimentos que afirma ter realizados.

No que diz respeito ao argumento de que, em caso de dúvida quanto aos recibos, a Autoridade Tributária deveria solicitar a apresentação de declaração do profissional prestador do serviço, há que se esclarecer que, mesmo não tendo sido requeridas tais declarações, o Contribuinte poderia ter providenciado tê-las e juntado aos autos para análise pelos órgãos de julgamento administrativo. Não se reputa razoável inferir simplesmente que *“não foram apresentadas declarações dos referidos profissionais porque a autoridade administrativa, de antemão, informou que estas não valiam como meio de prova* como forma de justificar a não exibição de documentos que poderiam dar suporte à tese esboçada na impugnação e nos demais recursos apresentados até aqui.

A respeito a asserção de que a decisão recorrida em momento algum teria contestado a validade dos recibos, convém ressaltar que para o requerimento de comprovação de desembolso ou realização dos procedimentos que deram azo à dedução das despesas com serviços de saúde é desnecessária a desconstituição dos recibos respectivos. Além do que, nesse sentido, julgo acertados os apontamentos feitos no voto condutor da decisão recorrida, os quais reproduzo a seguir:

A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, não bastando a disponibilidade de simples recibos. As deduções submetem-se a duas condições objetivas: efetividade da prestação do serviço e onerosidade. A ausência de um desses requisitos impede a fruição do benefício fiscal.

Nesse sentido, cabe esclarecer que os recibos, porquanto manifestações unilaterais, não se prestam à comprovação inequívoca da ocorrência dos fatos neles descritos, como pretende o recorrente. Quando muito, podem instrumentalizar uma discussão de direitos entre as partes, circunscrita a essa relação privada, não tendo eficácia plena perante terceiros, mormente a Fazenda Pública e, anda mais, quando se pretende, como no caso, modificar a base de cálculo de tributo.

Por pertinente, vale observar que o Código Civil quando estabelece os requisitos básicos, por exemplo, para que um documento seja considerado prova de quitação, o faz tendo em vista a oposição deste documento em relação aos seus signatários, não em relação à Administração Pública. Aliás, a presunção de veracidade, como estatui o artigo 219 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), opera-se somente em relação aos participantes do ato, razão pela qual o fisco pode solicitar a comprovação do efetivo pagamento:

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

A presunção de veracidade não alcança terceiros, entre os quais o sujeito ativo da obrigação tributária, que mantém uma relação jurídica distinta e completamente independente daquela entre os signatários. Em contrapartida, a exigência de comprovação de efetivo pagamento tem justamente por finalidade a confirmação dos fatos por meio de outros elementos de prova, vale dizer, que

sejam independentes de uma simples afirmação de suposta verdade. E a exigência proposta pela fiscalização tem sua razão de existir nos valores elevados que o contribuinte pretendeu deduzir indevidamente: R\$ 25.477,20. Só de plano de saúde, a dedução pleiteada alcançava R\$ 11.475,49 (fl. 35), dos quais apenas R\$2.035,69 se referia ao plano de saúde do próprio contribuinte. O restante foi glosado por que os beneficiários não eram seus dependentes, e não foi impugnado. Desta forma, parece-me evidente que a fiscalização, no presente caso, teve razões de sobra para solicitar a comprovação da efetiva prestação dos serviços e o desembolso dos numerários.

Portanto, revela-se equivocado o entendimento de que os recibos seriam mais do que suficientes e hábeis para comprovação dos pagamentos e lisura das deduções pleiteadas. Esta não é a correta interpretação do art. 8º, § 2º, m da Lei *a*" 9.250/95, base legal do artigo 80 do RIR/99. A tônica do dispositivo é a especificação e comprovação dos pagamentos. Tanto que admite o cheque nominativo como documento comprobatório, por ser prova cabal de transferência de numerários. (Grifou-se)

Por fim, acerca das decisões administrativas colacionadas no Recurso Especial, impende asseverar que essas encerram contextos específicos e alcançam somente as partes envolvidas nos processos a elas relativos. Além do que, referidas decisões não vinculam os julgadores administrativos.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho