



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10845.001649/2010-40
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-006.190 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 20 de dezembro de 2023
Recorrente RUY MACHADO LIMA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008

LIVRO-CAIXA. DESPESAS. DEDUÇÃO. LIMITE.

Somente podem ser deduzidas na Declaração de Ajuste Anual despesas escrituradas em livro-caixa até o limite dos rendimentos decorrentes do trabalho não assalariado.

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO.

A legislação tributária permite a dedução dos pagamentos feitos a título de despesas médicas do próprio sujeito passivo e de seus dependentes relacionados na declaração de ajuste anual, estando tais valores passíveis de comprovação.

DESPESAS MÉDICAS. EFETIVO DESEMBOLSO. NÃO COMPROVAÇÃO.

A legislação permite à autoridade fiscal exigir outros esclarecimentos acerca das deduções pleiteadas na declaração de ajuste anual, não sendo obrigada a acatar de plano os recibos ou outros documentos apresentados pelo sujeito passivo.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF 02.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, nos termos da Súmula CARF nº 02.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, exceto na parte que discute a aplicação do princípio da proporcionalidade, e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Ferreira Nunes Leite, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, Wilderson Botto, Ricardo Chiavegatto de Lima (Presidente).

Relatório

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

Trata o presente processo de Notificação de Lançamento (fls.15 a 20) lavrada pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil Renato Cesar Leite no valor de R\$ 12.774,30 consolidado em 31/05/2010, referente a Imposto de Renda Pessoa Física – Suplementar, exercício 2008, em razão de trabalho de malha em que se apurou:

- Dedução indevida de livro-caixa de R\$ 2.816,55;
- Dedução indevida de despesas médicas de R\$ 20.877,30.

O sujeito passivo foi intimado por via postal (fl.183) do lançamento em 31/05/2010.

A impugnação de fls. 02 a 12 foi protocolada em 29/06/2010, na qual o sujeito passivo alega, em apertada síntese, que:

- Concorda com a glosa de R\$ 1.513,98 referente a plano de saúde de pessoa não arrolada como dependente em sua declaração de ajuste anual;
- Contesta a glosa das despesas com livro-caixa, pois todos os comprovantes dessas despesas foram apresentados à malha, cabendo à fiscalização esclarecer porque não aceitou esses comprovantes e quais destes não foram aceitos;
- As despesas com fisioterapia decorrem de procedimento cirúrgico pelo qual passou sua esposa (dependente), e foram necessárias para a reabilitação de pós-operatório;
- As despesas com odontologia são comprovadas por meio de documentos que junta aos autos, como radiografias faciais e dentárias, relatórios, extratos bancários;
- Apesar de ter apresentado os documentos requisitados pela fiscalização, esta não os aceitou em razão de não conseguir vincular os saques em conta corrente com os valores dos recibos, coincidentes em data e valor;
- O art. 80 do RIR condiciona a dedução das despesas médicas à comprovação por meio de documentos que identifiquem (nome, CPF) o beneficiário do rendimento e, se não houver recibo, é bastante ter-se a cópia do cheque;
- Possui idade avançada, da mesma forma que seu cônjuge, e que os gastos com saúde nesse caso são normais;
- Possui fluxo financeiro compatível com os desembolsos declarados;

Ao final, solicita a extinção do crédito tributário impugnado.

É o relatório.

A decisão de piso foi parcialmente favorável à pretensão impugnatória, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2008

MATÉRIA NÃO-IMPUGNADA.

Considera-se como não-impugnada a parte do lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

LIVRO-CAIXA. DESPESAS. DEDUÇÃO. LIMITE.

Somente podem ser deduzidas na Declaração de Ajuste Anual despesas escrituradas em livro-caixa até o limite dos rendimentos decorrentes do trabalho não assalariado.

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO.

A legislação tributária permite a dedução dos pagamentos feitos a título de despesas médicas do próprio sujeito passivo e de seus dependentes relacionados na declaração de ajuste anual, estando tais valores passíveis de comprovação.

DESPESAS MÉDICAS. EFETIVO DESEMBOLSO. NÃO COMPROVAÇÃO.

A legislação permite à autoridade fiscal exigir outros esclarecimentos acerca das deduções pleiteadas na declaração de ajuste anual, não sendo obrigada a acatar de plano os recibos ou outros documentos apresentados pelo sujeito passivo.

Cientificado da decisão de primeira instância em 26/08/2013, o sujeito passivo interpôs, em 18/09/2013, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

a) os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e efetivo pagamento;

b) violação ao princípio da proporcionalidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto - Relator(a)

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

O litígio recai sobre a possibilidade de dedução de despesas com livro caixa que superem as receitas de rendimento não assalariado e a comprovação do efetivo pagamento de despesas médicas levadas à dedução em sua Declaração de Ajuste Anual.

Em relação à irresignação recursal sobre violação ao princípio da Proporcionalidade, o CARF não é competente para analisar matéria de inconstitucionalidade de lei, nos termos da Súmula CARF 02 que dispõe que o CARF “*não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”.

Ainda, este Conselho não é legitimado a analisar matérias Constitucionais, conforme se depreende do art. 26-A, do Decreto 70.235-72, *in verbis*:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Em relação à dedutibilidade das despesas com livro caixa, tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 57, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 04/06/2017, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

DESPESAS ESCRITURADAS EM LIVRO-CAIXA

O sujeito passivo contesta a glosa das despesas com livro-caixa, pois todos os comprovantes dessas despesas teriam sido apresentados à malha, cabendo à fiscalização esclarecer porque não aceitou esses comprovantes e quais destes não foram aceitos;

Para começar a elucidar essa questão, é oportuno transcrever os dispositivos da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990 que cuida dessa matéria:

*Art. 6º O contribuinte que **perceber rendimentos do trabalho não assalariado**, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, **poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade**: (Vide Lei nº 8.383, de 1991)*

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

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

(...)

*§ 3º As deduções de que trata este artigo **não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade**, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.(Grifou-se)*

Da leitura dos dispositivos citados, pode-se extrair os requisitos legais para a dedução das despesas escrituradas em livro-caixa pertinentes ao caso em tela.

O primeiro requisito está presente no próprio *caput* do art. 6º, o qual limita a dedução somente àqueles que percebem rendimentos do trabalho **não** assalariado.

O próprio *caput* também dirime qualquer espécie de dúvida que poderia surgir em relação àqueles que percebem rendimentos tanto do trabalho assalariado quanto do não assalariado. Caso isso ocorra, a dedução fica restrita às receitas decorrentes da respectiva atividade, ou seja, da atividade remunerada de forma não assalariada.

Esse entendimento ainda é reforçado no inciso III, ao mencionar que somente as despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora podem ser dedutíveis. Por fonte produtora deve-se entender aquela que produz os rendimentos do trabalho **não** assalariado.

Esses dispositivos demonstram a finalidade da lei, que é beneficiar aqueles que prestam trabalho de natureza **não** assalariada e que, por isso, devem arcar com as despesas necessárias à obtenção da receita e da manutenção da própria atividade. Essa finalidade não se verifica no caso do trabalho assalariado pois, nesse caso, aquelas pessoas que recebem salário/remuneração não precisam arcar com os custos do negócio, ficando estes a cargo do empregador.

Por essa razão que o § 3º traz o segundo requisito, o qual prevê que a dedução fica limitada ao valor das receitas da respectiva atividade, qual seja, aquela que remunera de forma **não** assalariada.

Portanto, a lei não permite a dedução de despesas escrituradas em livro-caixa dos rendimentos decorrentes do trabalho assalariado.

As decisões prolatadas pelos Conselhos de Contribuintes vão ao encontro desse entendimento:

DEDUÇÕES - LIVRO-CAIXA - Somente o contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado pode deduzir despesas escrituradas no livro-caixa. (1º CC, Ac nº 102-47.204, Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, sessão dia 10/11/2005)

*LIVRO CAIXA - DESPESAS - O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado poderá deduzir as despesas previstas na legislação como **necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora**, desde que devidamente comprovadas e escrituradas em Livro Caixa. (1º CC, Ac nº 106-16.454, Relator Adolfo Silveira Leite, sessão dia 14/06/2007) (grifou-se)*

*DESPESAS DE LIVRO-CAIXA - Incabível a dedução a título de livro-caixa, quando não comprovadas as despesas, ou **quando não demonstrada a sua necessidade à percepção da receita ou à manutenção da fonte produtora dos rendimentos**. (1º CC, Ac nº 104-22.425, Relator Hélio Francisco Marques Júnior, sessão dia 23/05/2007) (Grifou-se)*

No caso em tela, a glosa da dedução de despesas escrituradas em livro-caixa ocorreu em razão de elas excederem ao total dos rendimentos decorrentes do trabalho não assalariado (sem vínculo empregatício), conforme informado em DIRF pelas fontes pagadoras (fl.16).

Conforme o documento de fl.206, o sujeito passivo recebeu rendimentos decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício (código de receita 0588) das fontes pagadoras inscritas no CNPJ sob os números:

- 01.665.053/0001-56 – R\$ 563,64;
- 45.565.546/0001-28 – R\$ 453,90;
- 58.229.691/0001-80 – R\$ 5.439,91;
- 60.831.427/0001-63 – R\$ 42,18; e
- 86.878.469/0001-43 – R\$ 1.238,40.

Uma vez que os rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício totalizam R\$ 7.738,03 e o sujeito passivo declarou despesas escrituradas em livro-caixa no montante de R\$ 10.554,58, mostra-se correta a glosa do excedente de R\$ 2.816,55 conforme apurado pela malha fiscal.

Quanto à dedução de despesas médicas, são dedutíveis da base de cálculo do IRPF os pagamentos efetuados pelos contribuintes a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a"), desde que devidamente comprovados.

No que tange à comprovação, a dedução a título de despesas médicas é condicionada ainda ao atendimento de algumas formalidades legais: os pagamentos devem ser especificados e comprovados com documentos originais que indiquem nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem os recebeu (art. 8º, § 2º, inc. III, da Lei 9.250, de 1995).

No caso das deduções do Imposto de Renda Pessoa Física, o ônus da prova é do contribuinte, que é quem se beneficia da redução da base de cálculo do imposto, e, não o fazendo, deve este assumir as consequências legais, resultando no não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. O ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto a determinado fato questionado.

Nesse sentido, o artigo 73, caput e § 1º do RIR/1999, autoriza a fiscalização a exigir provas complementares se existirem dúvidas quanto à existência efetiva das deduções declaradas. Ou seja, com isso o legislador deslocou para o contribuinte o ônus probatório, uma vez que ele pode ser instado a comprovar ou justificar suas deduções.

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. (Grifei).

Nos presentes autos, verifica-se que foi solicitada a comprovação efetiva dos dispêndios realizados, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal da Notificação de Lançamento. A ausência de comprovação do efetivo pagamento ora caracteriza-se como ponto fulcral motivador do lançamento, mas o interessado não se desincumbiu de tal obrigação ao longo de toda a lide. Embora até procure suprir a efetiva comprovação dos pagamentos através da comprovação de movimentações bancárias posteriores à emissão dos recibos, não é possível concluir se o valor sacado foi direcionado para o pagamento do profissional médico.

Para a comprovação da efetividade dos pagamentos sugere-se: cópias de cheques fornecidas pela instituição bancária, comprovantes de depósitos na conta do prestador dos serviços, comprovantes de transferências eletrônicas de fundos, transferências interbancárias, comprovantes de transmissão de ordens de pagamentos, e, no caso de pagamentos efetuados em dinheiro, extratos bancários que demonstrem a realização de saques em datas e valores coincidentes ou aproximados aos pagamentos em questão, podendo também o interessado apresentar outros que julgar convenientes, desde que surtam os devidos efeitos legais

Impende, neste momento, a citação da Súmula deste Egrégio Conselho, de número 180, de cristalino enunciado para esclarecimento final da questão:

Súmula CARF nº 180

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais.

O fato é que, apesar de reafirmar seu inconformismo por meio de recurso voluntário, remanesce a falta de atendimento a todos os requisitos legais para seu aceite como prova contundente da assunção do pagamento das despesas médicas, por não comprovarem o seu efetivo pagamento, como já indicado corretamente pela DRJ.

Verifica-se, portanto, que, apreciados e afastados todos os argumentos apresentados pelo contribuinte, não há motivo para retificação da Decisão *a quo* devidamente proferida, a qual, nos termos do art. 57, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 04/06/2017, passa a compor as razões de decidir da presente:

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:

- deve haver uma prestação de serviços ou fornecimento de produto que se enquadre na previsão legal;
- o beneficiário da prestação ou produto deve ser o contribuinte ou seus dependentes;
- 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 omissão 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.

Passa-se ao exame do quadro fático.

No caso em questão, houve a glosa das despesas médicas abaixo especificadas:

Nome do Beneficiário	Declarado	Comprovado malha	Glosa	Impugnado
Inst Prev Social Serv Publ Munic de Santos	296,28	296,28	-	-
Prefeitura Municipal de Santos - CAPEP	293,76	293,76	-	-
Clínica de Fisioterapia Qualidade de Vida	280,00	280,00	-	-
Rosana Bond	170,00		170,00	170,00

Dr. Abram Drewiacki	150,00	150,00	-	-
Priscilla Maurício de Souza	12.000,00	4.000,00	8.000,00	8.000,00
Michele Trigo de Moraes	5.000,00	2.400,00	2.600,00	2.600,00
Daniele Pinto Coelho	6.000,00	-	6.000,00	6.000,00
Unimed de Santos	5.621,28	1.513,98	4.107,30	-
Totais	29.811,32	8.934,02	20.877,30	16.770,00

Em relação à despesa de R\$ 170,00 o sujeito passivo não trouxe junto à impugnação nenhum documento (recibo, nota fiscal) emitido pela profissional Rosana Bond. Além disso, não há como aceitar o recibo apresentado durante o procedimento de malha fiscal (fl.228), pois tal documento foi rasurado de forma manuscrita ao se informar o número de inscrição no conselho de classe da emitente, motivo pelo qual deve permanecer a glosa dessa despesa

No tocante às demais despesas impugnadas, foi necessário analisar a movimentação financeira do sujeito passivo, o que se demonstra abaixo:

Data	Recibos	Fl. Doc.	Saque	Data	Fl.	Observação	Profissional
02/01/2007	1.000,00	43	-			Saque não localizado	Priscilla
24/01/2007	800,00	32	800,00	25/01/2007	61	Saque posterior	Michele
01/02/2007	1.000,00	43	2.403,14	02/02/2007	62	Saque posterior	Priscilla
28/02/2007	800,00	32	1.000,00	28/02/2007	62	Aceito malha	Michele
01/03/2007	1.000,00	44	2.269,96	01/03/2007	63	Aceito	Priscilla
26/03/2007	800,00	33	800,00	23/03/2007	63	Aceito	Michele
02/04/2007	1.000,00	44	1.000,00	02/04/2007	65	Aceito malha	Priscilla
25/04/2007	800,00	33	1.000,00	27/04/2007	65	Saque posterior	Michele
02/05/2007	1.000,00	45	1.000,00	02/05/2007	67	Aceito	Priscilla
29/05/2007	800,00	34	1.200,00	29/05/2007	67	Aceito malha	Michele
01/06/2007	1.000,00	45	1.000,00	04/06/2007	67	Saque posterior	Priscilla
29/06/2007	800,00	34	1.000,00	29/06/2007	70	Aceito malha	Michele
02/07/2007	1.000,00	46	1.000,00	03/07/2007	71	Saque posterior	Priscilla
03/07/2007	2.000,00	227	2.200,00	29/06/2007	70	Aceito	Daniele
24/07/2007	200,00	35	-			Saque não localizado	Michele
01/08/2007	1.000,00	46	2.400,00	01/08/2007	72	Aceito malha	Priscilla
03/09/2007	1.000,00	47	1.800,00	30/08/2007	72	Aceito	Priscilla
01/10/2007	1.000,00	47	1.000,00	01/10/2007	76	Aceito malha	Priscilla
03/10/2007	4.000,00	56	-			Saque não localizado	Daniele
01/11/2007	1.000,00	48	1.000,00	01/11/2007	78	Aceito malha	Priscilla
03/12/2007	1.000,00	48	3.572,26	29/11/2007	78	Aceito	Priscilla

Conforme visto acima, há casos em que foram localizados saques em valores idênticos aos informados nos recibos, porém em datas posteriores à emissão destes. Nesses casos, não foram acatadas as deduções.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, exceto na parte que discute a aplicação do princípio da proporcionalidade, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto

Fl. 12 do Acórdão n.º 2003-006.190 - 2ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 10845.001649/2010-40