



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11634.000965/2008-28
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-001.511 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 17 de dezembro de 2019
Recorrente OSMAR AMBRÓSIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003

DECADÊNCIA. CONTAGEM DE PRAZO. TERMO INICIAL.

O STJ decidiu que, na hipótese de ocorrer a antecipação do pagamento do imposto, ainda que parcial, o dies a quo deve ser contado a partir da data do fato gerador, conforme prevê § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), devendo o termo inicial da decadência somente ocorrer no último dia daquele ano-calendário, quando se aperfeiçoa o fato gerador. Em caso de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o inciso I, do artigo 173, do CTN.

REMISSÃO. ARTIGO 14 DA MEDIDA PROVISÓRIA 449/08. INOCORRÊNCIA.

Somente se enquadram no instituto da remissão, estabelecida no artigo 14, da MP nº 449/08, os débitos com a Fazenda Nacional, inclusive aqueles com exigibilidade suspensa que, em 31 de dezembro de 2007, estejam vencidos há cinco anos ou mais e cujo valor total consolidado, nessa mesma data, seja igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Assegurados o conhecimento pleno do procedimento administrativo e dadas todas as oportunidades do contribuinte apresentar as suas razões de defesa, no âmbito administrativo, não haverá cerceamento ao direito de defesa.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. 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. Quando regularmente intimado, deve o sujeito passivo demonstrar o seu efetivo pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Honório Albuquerque de Brito (Presidente), André Luís Ulrich Pinto e Marcelo Rocha Paura.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 06-21.556, proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR) DRJ/CTA (e-fls. 69/79) que **manteve integralmente** o auto-de-infração (e-fls. 28/42), referente ao exercício de 2003.

Abaixo, resumo do relatório do Acórdão da instância de piso:

(...)

2. Cientificado do lançamento em 05/12/2008 (fl. 68), o interessado ingressou com impugnação tempestiva em 30/12/2008 (fls. 50-56), argumentando, em síntese, que:

2.1. Dos fatos: O Impugnante atendeu a todas as intimações, apresentando os recibos solicitados e prestando à Fiscalização todos os esclarecimentos de que dispunha. Todavia, foi lavrado o Auto de Infração, com suposta informação, considerando os recibos apresentados inidôneos e inábeis;

2.2. Da preliminar - decadência do crédito tributário: De acordo com o § 4º do art. 150 do CTN, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 anos a contar da data do fato gerador. Logo, se o fato gerador ocorreu em 01/01/2003, o prazo para que o Fisco revisse o lançamento expiraria em 01/01/2008. O dia 31/12/2007 seria o último dia para que o Fisco efetuasse a revisão do lançamento e fizesse uso do lançamento de ofício, porém não o fez. O Termo de Início de Fiscalização foi lavrado em 17/10/2008 e o Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal em 03/12/2008, constatando-se que houve homologação tácita, tendo em vista que decorreram 5 anos após o fato gerador.

Não há se falar em dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, em virtude de ter realmente efetuado o tratamento odontológico e realizado as despesas que estão consignadas nos recibos encaminhados à Secretaria da Receita Federal do Brasil, o que demonstra que sua atitude não está imbuída de pretensão dolosa ou fraudatária, pois se assim fosse, não os teria, de boa fé, apresentado ao Fisco;

2.3. Da inidoneidade dos recibos odontológicos apresentados: As despesas do Impugnante encontram plena correspondência com os rendimentos oferecidos à tributação e com a documentação acostada no procedimento, em número de 5 recibos, referente ao ano de 2002. Em todos os recibos apresentados constavam o nome do profissional, com seu número de inscrição no CPF e inscrição no órgão de classe.

A regra geral é que o ônus da prova cabe a quem alega. No caso, o Impugnante apresentou todas as provas, quando intimado. O Fisco, respeitosamente, “em nenhum momento nos autos constam as diligências que deveriam ser feitas, mas que não ocorreu”. O mais grave é a transferência de obrigações. O Impugnante não aceita a tese de sonegador e tampouco a multa de 150% a ele imposta, a qual contesta e impugna;

2.4. Pedidos: Ao final, requer os benefícios da recente Medida Provisória nº 449/2008, o acolhimento da impugnação para reconhecer a decadência tributária do crédito ou o mérito da impugnação, extinguindo o crédito tributário e o Auto de Infração.

Consta do voto da relatoria de piso, especialmente o seguinte:

(...)

4.7. No que concerne à infração decorrente da dedução indevida de despesas médicas, os valores serão acrescidos aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. No período objeto da autuação, o fato gerador ocorreu em 31/12/2002. Logo, a Fazenda Pública só poderia constituir eventual crédito tributário, decorrente de infrações apuradas na declaração de ajuste anual do ano-calendário de 2002, durante o ano de 2003 e, ainda assim, após a entrega da correspondente declaração, que se dá até o dia 30 de abril de cada ano. Dessa forma, pela regra do art. 173, I, do CTN, os prazos decadenciais somente começaram a fluir a partir de 01/01/2004. Tendo o lançamento sido cientificado ao impugnante em 05/12/2008, não há que se falar em decadência, que se daria somente em 01/01/2009, no que toca ao ano-calendário de 2002.

(...)

5.1. Depreende-se dos dispositivos antes transcritos que o direito à dedução das despesas médicas e odontológicas na declaração está sempre vinculado à comprovação do efetivo pagamento das despesas incorridas pelo contribuinte por tratamento próprio ou de seus dependentes, determinando a legislação tributária que a comprovação se dá com os documentos originais (IN SRF nº 15, de 2001, art. 46).

5.2. No caso presente foram carreadas aos autos apenas cópias autenticadas de recibos. Todavia, mesmo os documentos originais não justificariam as deduções pretendidas em face do disposto no inciso II do parágrafo 2º do art. 8º da Lei nº 9.250, de 1995, eis que alguns recibos não revelam se o tratamento é relativo ao próprio contribuinte ou a seus dependentes, constando apenas “tratamento dentário”.

5.3. Verifica-se também que em nenhum dos recibos juntados consta o endereço do profissional que prestou os serviços (inciso III do § 2º do art. 8º da Lei nº 9.250/1995, e art. 46 da IN SRF nº 15/2001).

5.4. Cabe ressaltar, ademais, que a dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados. Não basta a disponibilidade de um simples recibo, sem vinculação do pagamento ou da efetiva prestação do serviço, mormente quando restar dúvidas quanto à idoneidade do documento.

5.5. É equivocado entender-se que o inciso III do an. 8º da Lei 9.250, de 1995, reproduzido no inciso III do art. 80 do RIR/1999, apenas exige que o recibo tenha o nome, endereço e número do CPF ou CNPJ de quem prestou o serviço. Esta não é a correta interpretação do dispositivo. A indicação refere-se aos dados que devem constar na declaração de ajuste, dados esses baseados na documentação. Entretanto, 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 entre pessoas.

Entretanto, mesmo o cheque pode estar sujeito à justificação da efetiva prestação do serviço quando dúvidas razoáveis acudirem ao Fisco, pois essa prestação e o substrato material a dar guarida à dedução, consoante o inciso II do mesmo art. 8º da Lei 9.250, de 1995. Documento, de natureza particular, por si só, pode não ser suficiente para a comprovação do efetivo pagamento.

(...)

6.2. No caso presente, consta Ato Declaratório DRF/LON nº 59, de 13/10/2008, cuja cópia encontra-se às fls. 18 dos autos, que declarou a inidoneidade de todos os recibos de tratamento odontológicos emitidos pelo profissional Álvaro Eduardo França de Abreu, CPF 279.724.969-00, no período de 01/01/2002 a 31/12/2004, por serem considerados ideologicamente falsos e, por conseguinte, imprestáveis e ineficazes para a dedução da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física.

6.3. Contudo, o art. 2º do referido documento, ressalva os casos em que os tomadores dos serviços comprovem a efetividade de sua prestação e do desembolso dos valores pagos.

6.4. A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para o Impugnante a obrigação de comprovação e justificação das deduções e, não o fazendo, sofre as consequências legais, ou seja, o não cabimento das 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, não se prestando a comprovar a efetividade de pagamento meras alegações de que o fez por meio de moeda corrente e de que o dinheiro utilizado para pagar os tratamentos não é proveniente de conta bancária, mesmo porque não é esse o meio usual de pagamento adotado pelas pessoas, mormente quando, sendo o Impugnante funcionário da Caixa Econômica Federal - CEF, seus vencimentos são creditados em conta corrente. Observe-se que na DAA de fls. 19-21, não constam outros rendimentos próprios declarados que pudessem ser recebidos em espécie, sendo a CEF sua única fonte pagadora.

(...)

Em sede de recurso administrativo, (e-fls. 82/91), o recorrente, basicamente, repisa os argumentos de sua peça impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Relator.

Admissibilidade

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

Matéria em Julgamento

A matéria em julgamento no presente recurso voluntário *é a glosa de despesas médicas no valor total de R\$ 5.000,00*

Preliminar

Decadência

O recorrente, de forma resumida, entende que o lançamento tributário foi atingido pelo instituto da decadência, pois no caso de lançamento por homologação, seu termo inicial, começa a correr da data da ocorrência do fato gerador e, no caso em tela, isto se deu em 31/12/2002, sendo que o prazo limite para que o Fisco revisse o lançamento era 31/12/2007 e como o auto-de-infração foi lavrado apenas, em 03/12/2008, a presente autuação é decadente.

Inicialmente, impõe-se esclarecer que, nos lançamentos por homologação, como é o caso do IRPF, o prazo decadencial para a constituição de crédito tributário extingue-se em 5 anos contados da ocorrência do fato gerador, desde que tenha sido efetuado pagamento antecipado de parte do imposto e que não tenha sido comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional CTN, in verbis:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Agora nas hipóteses de ausência de pagamento ou nos casos de dolo, fraude e simulação, a contagem do prazo quinquenal inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme previsto no art. 173, I, do CTN, conforme transcrição a seguir:.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Nesse sentido temos a decisão proferida no REsp nº 973.733/SC, julgado na sistemática prevista no art. 543C do Código de Processo Civil CPC, cuja emenda encontra-se parcialmente transcrita a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN.

IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel.

Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

Já o fato gerador do IRPF, como se sabe, é complexivo ou periódico, vez que compreende a disponibilidade econômica ou jurídica adquirida pelo contribuinte em determinado ciclo que se inicia no dia primeiro de janeiro e se finda no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário. Embora apurado mensalmente, está sujeito ao ajuste anual quando é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva, aperfeiçoando-se no dia 31/12 de cada ano-calendário.

No caso concreto a autoridade lançadora identificou **a ocorrência de fraude por parte da recorrente e procedeu à qualificação da multa de ofício aplicada**, haja vista que o interessado apresentou somente recibos, declarados inidôneos pelo Ato Declaratório Executivo DRF/LON nº 59/2008, a fim de comprovar as deduções com despesas médicas.

Desta feita, independente da ocorrência de antecipação de pagamento de imposto, para efeitos da contagem do prazo decadencial, deve ser aplicado o disposto no art. 173, I, do CTN. Nesse sentido este Conselho proferiu a Súmula CARF nº 72, com efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal nos termos da Portaria MF nº 277 de 07/06/2018:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Dessa forma, como o **prazo decadencial** referente ao ano calendário 2002 **teve início em 01/01/2004**, ou seja, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e a **ciência do Auto de Infração foi realizada em 05/12/2008** (e-fls. 67), não há que se falar em decadência com base no art. 173, I, do CTN.

Da aplicabilidade da medida provisória nº 449/2008

O interessado entende que é aplicável a esta autuação a remissão contida no artigo 14 da MP 449/2008, já que, consoante o mencionado artigo, os créditos da Fazenda Nacional, **constituídos, em período anterior a 31/12/2002**, encontram-se sujeitos a essa remissão e o respectivo auto-de-infração estaria perfeitamente enquadrado tanto neste quesito quanto no de **limite de valor**, no caso **igual ou inferior a R\$ 10.000,00**

Para a análise do ponto suscitado pelo interessado, transcrevemos o referido artigo que à época instituiu a remissão estabelecendo os requisitos para o seu reconhecimento:

Art.14.Ficam remetidos os débitos com a Fazenda Nacional, inclusive aqueles com exigibilidade suspensa **que, em 31 de dezembro de 2007, estejam vencidos há cinco anos ou mais e cujo valor total consolidado, nessa mesma data, seja igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).**

§1ºO limite previsto **no caput** deve ser considerado por sujeito passivo, e, separadamente, em relação:

I-aos débitos inscritos em Dívida Ativa da União, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

II-aos débitos decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; e III-aos demais débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§2ºNa hipótese do IPI, o valor de que trata este artigo será apurado considerando a totalidade dos estabelecimentos da pessoa jurídica.

§3º O disposto neste artigo não implica restituição de quantias pagas. (grifos nossos)

Como se pode inferir da leitura do texto legal, as condições indispensáveis para a aplicação da remissão são que: Os débitos, em 31 dezembro de 2007, **estejam vencidos** há cinco anos ou mais; e O **valor consolidado**, naquela data, seja inferior ou igual a R\$ 10.000,00.

Também faz-se necessária a consulta dos artigos 7, 11, 12 e 13, da Lei nº 9.250, in verbis:

Art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, **e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos** em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

Art. 11. O imposto de renda devido na declaração será calculado mediante utilização da seguinte tabela:

(...)

Art. 12. Do imposto apurado na forma do artigo anterior, poderão ser deduzidos:

(...)

Art. 13. O montante determinado na forma do artigo anterior constituirá, se positivo, saldo do imposto a pagar e, se negativo, valor a ser restituído.

Parágrafo único. Quando positivo, **o saldo do imposto deverá ser pago até o último dia útil do mês fixado para a entrega da declaração de rendimentos.** (grifos nossos)

Indo ao ponto, estamos falando de um crédito tributário cuja ocorrência de seu fato gerador, deu-se em 31/12/2002.

A data limite, estabelecida em lei, para que o recorrente fizesse o pagamento do saldo do imposto apurado era 30/04/2003 e, após esse prazo, **tal tributo se considera vencido**, ou seja, **de 01/05/2003**, em diante.

Dessa demonstração, podemos afirmar que o débito tributário que compõe esta lide, **não atende ao requisito de estar vencido há cinco anos ou mais, em 31/12/2007**, não se enquadrando na remissão legal contida na citada legislação.

Do direito à ampla defesa

Em que pese o fato do recorrente não ter abordado o assunto de forma específica e não ter alegado diretamente o cerceamento a tal direito, entendo como necessária, por prudência e respeito à referida garantia constitucional, a verificação de tal ocorrência. A origem deste tópico é o parágrafo da peça recursal no qual o interessado alega que o prestador de serviços não foi diligenciado e que não constariam dos autos qualquer documento alusivo a este procedimento, in verbis:

(...)

Desse modo, pelo direito à ampla defesa, consagrado em nosso ordenamento jurídico pátrio, o qual assegura o direito de ver apreciadas todas as alegações feitas na impugnação, bem como de produzir todas as provas necessárias à comprovação dessas alegações, em virtude da discordância com a autuação fiscal imposta, a qual é injusta e contrária aos ditames tributários que regem a matéria, há que se ver: a) ao Impugnante ou contribuinte, cabe demonstrar e apresentar provas capazes de ilidir e afastar imputações de irregularidades impostas; b) ao Fisco compete investigar, diligenciar, demonstrar o ilícito tributário.

Numa rápida avaliação da Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP, processo administrativo nº 11634.000966/2008-72, promovida contra o interessado, podemos verificar que da relação de elementos comprobatórios (e-fls. 7) consta o item 5. Termo de encerramento de diligência fiscal em face de Álvaro Eduardo França de Abreu (e-fls. 24/50), sendo, portanto, **improcedentes as alegações do recorrente.**

Mérito

O recorrente em sua defesa alega, em síntese, que a Receita Federal do Brasil alegou que os recibos dados pelo Dr. ÁLVARO EDUARDO FRANÇA DE ABREU, CPF nº. 279.724.969-00, são inidôneos. Que consoante o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, não restou comprovado, pelo Recorrente, os requisitos especificidade e comprovação documental, o que seria um contrassenso, porque as despesas do Impugnante encontram plena correspondência com os rendimentos oferecidos à tributação e com a documentação acostada aos autos. Afirma que, regra geral o ônus da prova cabe a quem alega, devendo o Fisco socorrer-se

dos profissionais que prestaram os serviços, fato que não ocorreu, pois em nenhum momento nos autos constam as diligências que deveriam ter sido feitas, sendo grave a transferência de obrigações promovida pela autoridade lançadora.

De início, convém reproduzir trechos do Termo de Verificação Fiscal, constante do respectivo auto-de-infração:

... Em 01/10/2007, foi o contribuinte intimado a apresentar, em atendimento ao MPF - Diligência nº 0910200.2007.00825-3, os recibos decorrentes da prestação de serviços odontológicos por parte de Álvaro Eduardo França de Abreu relativo ao ano calendário de 2002, bem como outras informações pertinentes a esse procedimento...

...O Ato Declaratório Executivo DRF/LON nº 59, de 13/10/2008 (fl. 18), declarou a inidoneidade de todos os RECIBOS de tratamentos odontológicos emitidos pelo profissional ÁLVARO EDUARDO FRANÇA DE ABREU - CPF. 279.724.969-00, no período de 01/01/2002 até 31/12/2004, por serem considerados ideologicamente falsos e, por conseguinte, imprestáveis e ineficazes para a dedução da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física, tendo em vista o contido na Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz - Processo Administrativo Fiscal nº 11634000450/2008-28, ressalvados os casos em que os tomadores dos serviços comprovem INEQUIVOCAMENTE a efetividade de sua prestação e do desembolso dos valores pagos, por qualquer meio de prova admitido no direito...

...Além dos recibos médicos, apresentados pelo contribuinte, foi-lhe requisitada a apresentação dos efetivos comprovantes de pagamento, consoantes intimações remetidas...

...A despeito desses pressupostos, o contribuinte não apresentou todos os elementos solicitados em intimações fiscais, restringindo-se a apresentação dos recibos odontológicos e limitando-se a informar que os pagamentos foram efetuados em "moeda corrente", não enviando indicadores que pudessem demonstrar o efetivo desembolso, como cheques, comprovantes de saques bancários, de transferências/depósitos, usuais no pagamento de despesas pessoais nesses montantes...

...A simples apresentação dos recibos, ou de um cheque sem uma vinculação expressa, é insuficiente à vista da situação encontrada que, inclusive, determinou a lavratura dos mencionados atos declaratórios de inidoneidade dos recibos emitidos por esses profissionais...

Bem, o ponto de discordância resume-se, pode-se assim dizer, à necessidade de o contribuinte comprovar, após regularmente intimado, a transferência do numerário em função das despesas com profissionais da área médica de que pretendeu se valer por meio de recibos apresentados à Fiscalização.

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 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;*

(...) (grifou-se)

Complementando a necessidade dessa comprovação, o Decreto nº 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 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)

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.

Em regra, 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.

Cabe esclarecer que os recibos, porquanto manifestações unilaterais, não se prestam à comprovação inequívoca da ocorrência dos fatos neles descritos, como pretende a 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, **na verdade é necessária e imprescindível** a exigência, por parte da autoridade lançadora, da comprovação de pagamento das despesas médicas.

O recorrente somente colacionou aos autos, por ocasião da apresentação de sua peça impugnatória, os recibos dos serviços odontológicos prestados (e-fls. 60/65), não apresentando qualquer outro elemento que pudesse demonstrar a efetividade da prestação dos serviços glosados pela autoridade lançadora.

Considerando as especificidades desta autuação fiscal, bem como o constante do termo de verificação fiscal, do relatório da respectiva RFFP e tudo o mais que consta dos autos, entendo que o recorrente **não logrou êxito em comprovar a efetividade da prestação dos serviços médicos** com àquele profissional, e, neste caso, **tenho que a manutenção do lançamento é um imperativo**, alinhando-me à conclusão da decisão de piso.

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário e, no mérito, **NEGO-LHE PROVIMENTO.**

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura