



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10140.002957/2003-09  
Recurso nº : 141.042  
Matéria : IRPF – EX (S): 2000 e 2001  
Recorrente : MAURO ROSA  
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-CAMPO GRANDE/MS  
Sessão de : 10 de agosto de 2005  
Acórdão nº : 102-46.991

DESPESAS ODONTOLÓGICAS - À mingua de indícios em contrário, a idoneidade de documentos formalmente corretos deve ser presumida, cabendo a quem aproveite a declaração de sua falsidade o ônus de prová-la. Nesse sentido, não cabe a glosa de recibos apenas porque os procedimentos realizados não foram pormenorizadamente discriminados ou porque a forma de pagamento não foi atestada por meio de outros documentos.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MAURO ROSA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro José Oleskovicz (Relator). Designado o Conselheiro Romeu Bueno de Camargo para redigir o voto vencedor.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
PRESIDENTE

ROMEU BUENO DE CAMARGO  
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM:

24 JAN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS e SILVANA MANCINI KARAM.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10140.002957/2003-09  
Acórdão nº : 102-46.991

Recurso nº : 141.042  
Recorrente : MAURO ROSA

**RELATÓRIO**

Contra o contribuinte foi lavrado, em 31/10/2003, auto de infração para exigir o crédito tributário abaixo discriminado, relativo aos exercícios de 2000 e 2001, anos-calendário de 1999 e 2000 (fl. 125), em decorrência da glosa de deduções com dependentes e com despesas odontológicas:

<b>Auto de Infração - Crédito Tributário em R\$</b>	
Imposto de renda pessoa física – IRPF	17.758,51
Juros de mora calculados até 29/08/2003	9.210,36
Multa proporcional passível de redução	39.288,38
Total do crédito tributário	66.257,25

No auto de infração (fls. 13/16) a autoridade lançadora fundamentou o lançamento nos termos que se seguem:

*“Em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização nº 0140100.2003.00183, relativo a fiscalização do Imposto de Renda Pessoa Física, tendo por contribuinte o Sr. Mauro Rosa, foi lavrado Termo de Início de Fiscalização em 26/05/2003, com ciência, por via postal, em 29/05/2003.*

*No referido Termo, o contribuinte foi intimado a apresentar comprovantes de todas as deduções da base de cálculo do Imposto de Renda – Pessoa Física, em suas Declarações de Ajuste anuais correspondentes aos anos-calendário de 1999 a 2000.*

*No que se refere a despesas de saúde, o contribuinte foi intimado a comprovar as enfermidades tratadas e a comprovar o efetivo pagamento dessas despesas.*

*Na falta de atendimento, as solicitações foram reiteradas através de Termo datado de 18/07/2003, com ciência, por via postal, no dia 23 do mesmo mês, sem que tenha sido essa nova intimação atendida.*

*Procedeu-se à análise das Declarações de Ajuste relativas aos anos-calendário de 1999 a 2000, que são partes integrantes e indissociáveis do presente Auto de Infração, tornando-se necessária a glosa das deduções nelas indicadas”.*

Relativamente à glosa das deduções de dependente, a autoridade fiscal registrou que:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10140.002957/2003-09  
Acórdão nº : 102-46.991

*“O contribuinte, tendo sido intimado a apresentar comprovantes de TODAS as deduções utilizadas em suas Declarações de Ajuste Anuais através do Termo de Início de Ação Fiscal de 26/05/2003, com ciência por AR postal em 29/05, deixou de apresentar documentos relativos à dependente Maria Alice Rosa.*

*Foi reintimado através do Termo datado de 18/07/2003, com ciência por AR postal em 23/07, nada vindo a apresentar. Pela falta de atendimento às intimações, a multa de ofício é agravada, em conformidade com o § 2º, Art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

*Em virtude da falta de comprovação, se procede à glosa da dedução a título de dependentes, nos anos-calendário em que assim foi declarado”.*

No tocante à glosa de despesas odontológicas a fiscalização consignou que:

*“Além de não apresentar os recibos ou comprovantes equivalentes, o contribuinte também não trouxe à fiscalização documentos adicionais que comprovassem a ocorrência de enfermidade ou motivo de tratamento, nem que tenha havido efetivamente os pagamentos correspondentes às despesas de saúde.*

*De acordo com o art. 11 e §§ 3º e 4º do Decreto-lei nº 5.844, de 1943; e art. 73 e § 1º, Decreto 3.000 de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), cabe ao contribuinte a prova de que faz jus à dedução pleiteada na declaração. Em havendo dúvida quanto à efetiva ocorrência das despesas de saúde, mormente pelo seu elevado valor face à renda disponível, torna-se necessário que se comprove a enfermidade ou situação que tornou necessário o tratamento, a efetividade da prestação do serviço e do pagamento.*

*Os indícios que dão margem à dúvida com relação às despesas de saúde do contribuinte são os seguintes:*

- Falta de apresentação dos recibos;*
- Despesas em valores elevados, sem elementos comprobatórios adicionais.*

*Assim, dados os indícios existentes, surge a obrigação do contribuinte apresentar os recibos das despesas de saúde acompanhados de elementos de prova – aqueles normalmente admitidos em direito e exemplificativamente citados no Termo de Início da Ação Fiscal como exames laboratoriais e extratos bancários (mas que poderiam ser quaisquer outros, tais como cópias de cheques, fichas odontológicas, etc) – para que as ditas despesas fiquem caracterizadas como efetivas e assim idôneas para fins de dedução da base de cálculo do Imposto.*

*Nada disso foi feito.*

*Pela falta da apresentação dos recibos de despesas de saúde, bem como pela ausência de outros elementos que corroborem as supostas despesas declaradas, conclui-se que tais deduções foram pleiteadas indevidamente, constituindo inquestionável ação dolosa, com o intuito de redu-*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10140.002957/2003-09  
Acórdão nº : 102-46.991

*zir o montante do imposto devido, tratando-se de uma conduta ilícita, tipificada na Lei nº 8.137/90.*

*Tendo em vista o exposto, procedeu-se à glosa das deduções com despesas médicas, a seguir relacionadas, aplicando-se a multa qualificada prevista no Art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com o agravamento do § 2º do mesmo artigo, pelo não atendimento das intimações, em razão de que será feita Representação Fiscal para fins Penais em cumprimento ao disposto nas Portarias SRF nº 2.752, de 11 de Outubro de 2001, e nº 1.279, de 13 de novembro de 2002." (sublinhei).*

O sujeito passivo impugnou o lançamento (fl. 33), apresentando as declarações das pessoas abaixo relacionadas, todas datadas de 20/11/2003, posteriores à lavratura do auto de infração, que ocorreu em 31/10/2003 (fl. 12), e à ciência do mesmo pelo contribuinte, que se efetivou em 04/11/2003 (fl. 27), bem assim cópias de 7 (sete) recibos assinados por Marcial Regina F. Issa Malacrida (fls. 40/41), que totalizam R\$ 3.020,00:

Signatária da Declaração/Recibos	Ano-1999	Ano-2000	Ano 2001
Wilma Barros Garcia	29.640,00	19.795,00	18.100,00
Hyalí Bacelar Barros	3.350,00	14.410,00	14.850,00
Márcia Regina F. Issa Malacrida	3.020,00	-	-
Total	36.010,00	34.205,00	32.950,00

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande/MS, mediante o Acórdão DRJ/CGE nº 3.446, de 19/03/2004 (fls. 53/58), por unanimidade de votos, deu provimento parcial para restabelecer a dedução com dependente, tendo em vista que o sujeito passivo apresentou cópia da certidão de casamento com Maria Alice Gomes Rosa, relacionada como sua dependente nas DIRPF dos exercícios sob fiscalização, mantendo, no mais o lançamento, com a fundamentação abaixo transcrita (fl. 58):

*"17. O contribuinte não prestou à fiscalização as informações solicitadas e juntou à impugnação como prova, apenas declarações das odontólogas que informam terem prestado serviços, sem, contudo, preencher os requisitos da legislação citada. A prova deve ser recibo ou cheque nominativo, não bastando um simples recibo do pagamento ou a efetiva prestação do serviço. Devem ser comprovadas quando restar dúvida quanto à idoneidade do documento com prova hábil e idônea.*

*18. O contribuinte apresentou também recibos fornecidos pela Cirurgiã Dentista, Dra. Márcia Regina F. Issa Malacrida (fls. 40/41), com aparência de terem sido feitos na mesma data, com a mesma caneta que, dada a*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10140.002957/2003-09  
Acórdão nº : 102-46.991

*dúvida sobre sua idoneidade, só seria aceitável se acompanhado de prova da efetiva prestação do serviço e do pagamento.*

*19. Em face destas alterações, o lançamento da glosa de deve ser considerado improcedente, mantendo-se o da glosa total das despesas médicas, com o imposto de R\$ 8.698,14 e R\$ 8.466,37, com fatos geradores em 1999 e 2000 e vencimentos em 28/04/2000 e 30/04/2001, respectivamente."*

Dessa decisão o contribuinte interpõe recurso ao Conselho de Contribuintes (fls. 68/74), onde apresenta as alegações a seguir transcritas:

*"Ao contrário do que pretende o fisco, em nossos tempos, com a nova redação dada ao artigo 9º do Decreto 70.235/72, pela Lei 8.748/93, cabe ao fisco comprovar a existência de ilícito, como se vê da redação desse instituto legal:*

*Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.*

*Posto isto, tem-se que toda a legislação pretérita tendente a inverter o ônus da prova não mais se aplica nas exigências fiscais, operando-se o direito, agora, de forma democrática, onde o ônus da prova incumbe a quem alega (CPC art. 33, I). O recorrente apresentou os recibos dos profissionais, como lhe manda o art. 8º da Lei 9.250/95, enquanto que a fiscalização, sem suporte jurídico, ou seja, contrariando o comando legal que lhe determina provar a existência do ilícito, perverte o preceito legal que lhe determina provar a existência do ilícito, perverte o preceito legal e insiste que o sujeito passivo produza provas inexistentes no direito. A prova que incumbia ao recorrente produzir ele a fez. O julgador a quo atesta a existência das provas determinadas pela lei em seu relatório e voto. Cabia e cabe, à autoridade fiscal, e não a aceitasse, a prova de sua imprestabilidade, jamais exigir provas inexistentes, pois, o direito tributário não as elenca. Essa exigência, além de injusta é ilegal.*

*Injusta porque, sem prova da imprestabilidade dos recibos apresentados, os julgadores a quo os recusa, ilegal, porque o comando legal refere-se a recibo com identificação das partes (Lei 9.250/95, art. 8º, § 2º, III). Isto esteve e está nos autos, à disposição dos nobres julgadores. O direito tributário, consoante o comando constitucional do art. 150, I e art. 97 do CTN, não deixa dúvidas de que as relações de direito entre o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária somente são reguladas por lei, logo, na ausência de norma que lastreie seu direito não pode a União, por seus julgadores distinguir onde a lei não distingue, ainda mais, exigir provas inexistentes no direito tributário. Isto é lógico, pois se o fisco não se conforma com a prova apresentada é dever seu desconstituí-la, jamais, exigir outras complementares, contrariando, com seu despropósito, a regra legal do art. 9º do Dec. 70.235/72, com a redação da lei 8.748/93, citada."*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10140.002957/2003-09  
Acórdão nº : 102-46.991

*"No caso em tela os recibos são correspondentes a serviços efetivamente realizados, tanto, que seus emitentes não se furtaram a declarar a efetividade dos serviços, colocando-se sob alcance da fiscalização caso esses valores não estejam tributados em suas declarações de rendimentos. Mas, mesmo assim, atropelando o direito, manteve-se uma flagrante ilegalidade. Inverteu-se o ônus da prova em desfavor da parte mais fraca, o contribuinte, contrariando, destarte, o entendimento pacificado nesse e. 1º Conselho de Contribuintes, como a seguir:"*

*"As provas ou justificações a juízo da autoridade lançadora como regrado no art. 11, § 4º do DL 5.844/43, matriz legal do art. 73 do RIR/99 há de limitar-se ao regramento do art. 9º do Dec. 70.235/72, com a redação da lei 8.748/93, sob pena de absoluta insegurança jurídica. O dispositivo só teria força repristinatória se reproduzido em lei posterior à lei 8.748/93, o que não aconteceu. Portanto, só a prova da inidoneidade dos recibos, a cargo da fiscalização, consoante o que se contém no art. 9º do Dec. 70.235/72, propiciariam sua invalidade. Isto não está nos autos.*

*Essa colisão entre a regra contida no art. 73 e parágrafos do RIR/99, cuja matriz legal é o Dec. Lei 5.844/43, sem sombra de dúvidas colide com a nova redação dada ao art. 9º do Dec. 70.235/72, pela lei 8.748/93, portanto, derogada consoante a pré-citada LICC. Prevalece em nossos dias o dever de prova a quem alega (CPC, art. 333, I). Ademais, nem o i. fiscal atuante ou o d. julgador a quo conseguiram provar a inidoneidade dos recibos, aliás, a idoneidade foi, desnecessariamente, comprovada pelas declarações a que alude o r. Acórdão recorrido (fls. 58, item 17).*

*O conceito de valores exagerados, contido no item 15, não está demonstrado pelo e. julgador a quo, que, aliás, emite entendimento conflitante com o texto legal (Dec. 70.235/72, art. 9º e CPC, art. 333, I). Pelo contrário, é consabido que tratamento dentário em nossos dias é caríssimo, como é caro qualquer tratamento médico, se o paciente não possuir bom convênio que lhe dê cobertura, portanto, os fundamentos da r. decisão a quo colidem com as novas regras jurídicas pertinentes, fato que determina sua revisão."*

*"Apesar da inexistência da infração, como provado, e, ainda que cabível a tributação dos valores glosados, a aplicação da multa qualificada não tem sustentação na lei, tampouco na jurisprudência. O fisco lastreou-se em indícios para afastar as provas apresentadas pelo sujeito passivo, logo, distinguiu onde a lei não distingue, pois cabia a ele, fisco, provar a imprestabilidade dessas provas relativas às deduções pleiteadas na declaração. Ignorou a lei e não o fez. Desta feita fica a questão: se nem a infração existe ou está provada, como se caracterizar sua qualificação para onerar ainda mais o sujeito passivo?"*

*"Demais de tudo quanto se disse, a regra do art. 112 CTN determina que em caso de dúvida quanto à infração, a lei deve ser interpretada favoravelmente ao acusado. Se, como provado, nem a infração existe, como imputar dolo ao sujeito passivo que cumpre a lei e exerce direito seu, na confecção de sua declaração de rendimentos da pessoa física? Os recibos são legítimos e o fisco não logrou desconstituí-los como determina o art. 9º do Dec. 70.235/72, na nova redação que lhe deu a lei 8.748/93, por-*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10140.002957/2003-09  
Acórdão nº : 102-46.991

*tanto, ilegal a glosa e o lançamento fiscal, impondo-se, por respeito ao direito e à segurança jurídica, o cancelamento da exigência fiscal e pro consequência, da multa agravada.”*

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'L' followed by a flourish.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10140.002957/2003-09  
Acórdão nº : 102-46.991

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ, Relator

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

A inconformidade do recorrente versa exclusivamente sobre a glosa das deduções de despesas odontológicas e a respectiva multa qualificada e agravada, tendo em vista que a dedução de dependente, relativa ao cônjuge, foi restabelecida pela DRJ com a apresentação da certidão de casamento.

As alegações do recorrente, como se demonstrará, não procedem.

Uma das fundamentações do lançamento diz respeito aos exagerados valores das deduções de despesas odontológicas relativamente aos rendimentos brutos declarados nos respectivos exercícios, que, ao contrário do que diz o recorrente, não estão dentro do padrão de normalidade dos custos dos tratamentos dentários regulares.

Esses valores estão discriminados no quadro abaixo, de modo a evidenciar uma das razões do lançamento (fls. 20/25):

Itens	DIRPF-Ex.2000	DIRPF-Ex.2001
<b>Rendimentos tributáveis</b>	<b>49.053,14</b>	<b>49.365,00</b>
Dedução – Dependente	1.080,00	1.080,00
<b>Dedução – Despesas médicas</b>	<b>36.010,00</b>	<b>34.205,00</b>
Base de cálculo do imposto devido	11.963,14	14.080,00
Imposto devido	174,47	492,00
Imposto retido na fonte	9.474,19	9.255,21
Imposto a restituir	9.299,72	8.763,21
Rendimentos – Tributação exclusiva	7.123,18	3.402,25
Bens e direitos	10.892,75	45.090,91
Dívidas e ônus reais	9.821,56	3.450,54

De acordo com o demonstrativo abaixo, observa-se que as elevadas despesas odontológicas prosseguiram no ano de 2001, exercício de 2002, que não foi objeto do presente processo, numa evidente demonstração de que as dúvidas da



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10140.002957/2003-09  
Acórdão nº : 102-46.991

autoridade lançadora sobre a matéria são procedentes. Por essa razão, deveria o sujeito passivo ter comprovado a efetiva prestação e pagamento dos serviços, mediante apresentação de cópias dos cheques ou do extrato bancário onde constasse à compensação ou a retirada no caixa dos recursos utilizados para pagamento desses tratamentos odontológicos:

Signatária da Declaração/Recibos	Ano-1999	Ano-2000	Ano 2001
Wilma Barros Garcia	29.640,00	19.795,00	18.100,00
Hyali Bacelar Barros	3.350,00	14.410,00	14.850,00
Márcia Regina F. Issa Malacrida	3.020,00	-	-
<b>Total</b>	<b>36.010,00</b>	<b>34.205,00</b>	<b>32.950,00</b>

Confirma as dúvidas da autoridade lançadora sobre a efetiva prestação e pagamento desses serviços odontológicos o fato de o contribuinte não ter informado na DIRPF do exercício de 2000, ano-calendário de 1999, o veículo Toyota adquirido por R\$ 29.000,00, conforme registrado na DIRPF do exercício seguinte (fl. 24). Se tivesse informado essa aquisição, não lhe restariam recursos na DIRPF para efetuar o pagamento das despesas odontológicas, cuja dedução lhe proporcionou uma restituição de R\$ 9.299,72 (fl. 20).

No ano-calendário de 1999, exercício de 2000, o contribuinte declarou rendimentos tributáveis e de tributação exclusiva nos montantes de R\$ 49.053,14 e R\$ 7.123,18, respectivamente, com imposto retido na fonte de R\$ 9.474,19, deduções de R\$ 37.090,00, variação patrimonial de R\$ 34.739,38 (R\$ 10.892,75 – R\$ 5.153,37 + R\$ 29.000,00) e dívidas e ônus reais de R\$ 9.821,56, que resulta num saldo negativo de R\$ 15.305,69, isto sem considerar as despesas normais do cotidiano de qualquer pessoa.

Essa situação confirma que foi correto o procedimento da autoridade fiscal de exigir a comprovação da efetiva prestação e pagamento desses serviços e, diante da recusa do fiscalizado em apresentar documentação comprobatória hábil e idônea exigida, de glosar as respectivas deduções.

Corrobora ainda o correto procedimento da autoridade lançadora o fato de no exercício de 2001, ano-calendário de 2000, o recorrente ter declarado rendimentos tributáveis e de tributação exclusiva nos montantes de R\$ 49.365,00 e



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10140.002957/2003-09  
Acórdão nº : 102-46.991

R\$ 3.402,25, respectivamente, com imposto retido na fonte de R\$ 9.255,21, deduções de R\$ 35.285,00, variação patrimonial de R\$ 5.198,16 (R\$ 45.090,91 – R\$ 39.892,75), amortização de dívidas e ônus reais no montante de R\$ 6.371,02 (R\$ 9.821,56 – R\$ 3.450,54) e recebido restituição do imposto de renda de R\$ 9.299,72 (fl. 20), cuja soma algébrica resulta num saldo de R\$ 5.957,58, que aponta, salvo prova em contrário, exigida pela fiscalização, para um descompasso não compatível com a realidade, entre as despesas odontológicas e as do cotidiano das pessoas.

Consigna-se ainda que, relativamente às deduções do imposto de renda, a legislação, mais precisamente os parágrafos do art. 11, do Decreto-lei nº 5.844, de 23/09/1943, abaixo transcritos e que embasam o art. 73 do RIR/99, estabelecem que são permitidas deduções relativas às despesas efetivamente pagas, bem assim que todas estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora. Dispõe também a legislação que as deduções, se forem exageradas em relação ao rendimento bruto declarado, poderão ser glosadas sem audiência do contribuinte, que exercerá o seu direito de defesa por ocasião da impugnação e recurso:

*“Art. 11 Poderão ser deduzidas, em cada cédula, as despesas referidas neste capítulo, necessárias à percepção dos rendimentos.*

*§ 1º As deduções permitidas senão as que corresponderem a despesas efetivamente pagas.*

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

*§ 4º Se forem pedidas deduções exageradas em relação ao rendimento bruto declarado, ou se tais deduções não forem cabíveis, de acordo com o disposto neste capítulo, poderão ser glosadas sem audiência de contribuinte.” (sublinhei).*

No caso, a fiscalização, mesmo considerando exageradas as deduções de despesas odontológicas em comparação com o rendimento bruto declarado, não glosou essas despesas sem antes intimar e reintimar o contribuinte para que as justificasse e comprovasse o efetivo pagamento, no que, entretanto, não obteve êxito, pela recusa do mesmo em esclarecer sobre o tratamento realizado e comprovar o efetivo pagamento.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10140.002957/2003-09  
Acórdão nº : 102-46.991

No tocante às deduções do imposto de renda, ao contrário do que entende o recorrente, não ocorre a inversão do ônus da prova, tendo em vista que é o contribuinte quem tem que comprovar o direito que alega possuir de deduzir as despesas médicas (CPC, art. 333, I), nos termos admitidos pela legislação tributária, entre os quais se encontra a obrigação de justificá-las e de comprovar o efetivo pagamento, sempre que a autoridade fiscal, a seu juízo, assim entender necessário, principalmente quando se considera que essas despesas estão exageradas em relação ao rendimento bruto declarado, que é o caso dos presentes autos.

O art. 11 do Decreto-Lei nº 5.844/43 não foi derogado, como entende o recorrente, pelo art. 9º, do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 09/12/1993, abaixo reproduzido:

*"Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito." (sublinhei).*

A simples leitura desse dispositivo legal demonstra a improcedência da referida alegação, até por óbvio, pois num Estado de Direito não se admite exigir um crédito tributário sem a prova da infração fiscal. A própria Constituição Federal implicitamente assim dispõe no art. 5º, incisos LIV e LV, quando estabelece que ninguém será processado sem o devido processo legal e assegura o direito ao contraditório e ampla defesa.

O art. 9º, do Decreto nº 70.235/72, como se constata, estabelece que a exigência fiscal deve ser instruída com os termos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, admitidos ou estabelecidos pela legislação.

Entre os termos e demais elementos de prova admitidos expressamente pelo ordenamento jurídico nacional (Decreto-lei nº 5.844/43) encontram-se, entre outros, o Termo de Intimação da autoridade fiscal para que o contribuinte, nas situações descritas na lei, esclareça (justifique) as despesas médicas e comprove o



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10140.002957/2003-09  
Acórdão nº : 102-46.991

efetivo pagamento. Salienta-se, ainda, que não basta apenas comprovar o efetivo pagamento, pois às vezes a despesa, ainda que efetivamente paga, pode não se enquadrar entre aquelas que a legislação admite a dedução, como por exemplo, quando não se refere ao contribuinte ou a seus dependentes. Daí a exigência da lei para que conste expressamente do recibo ou declaração quem foi o beneficiário do tratamento.

A dedução de despesas médicas está também condicionada ao atendimento das determinações contidas nos dispositivos do art. 8º, da Lei nº 9.250, de 26/12/1995, abaixo transcritos:

*"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 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:*

*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 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".*

Uma das condições estabelecidas pela lei para admitir a dedução com despesas médicas é que o contribuinte comprove que o tratamento médico ou odontológico é dele próprio ou de seus dependentes. Nas declarações (fls. 34/38) e nos recibos (fls. 40/41) emitidos pelas odontólogas consta apenas que receberam as



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10140.002957/2003-09  
Acórdão nº : 102-46.991

importâncias que declaram, sem informar o nome, endereço e CPF de quem recebeu o tratamento. Logo, por expressa determinação legal, esses documentos não preenchem os pressupostos de admissibilidade para embasar a dedução como despesas odontológicas dos valores neles mencionados.

Por último, verifica-se que restou comprovado no processo a falta de atendimento às intimações da autoridade fiscal para prestar esclarecimentos sobre os fatos sob fiscalização, que justifica o agravamento da multa.

Os documentos que integram os autos e os fatos relatados pela autoridade fiscal demonstram também que a inexatidão da declaração de rendimentos decorrente da dedução indevida de despesas odontológicas exageradas em relação ao rendimento bruto declarado, sem identificação do beneficiário do tratamento nas declarações e recibos apresentados e sem comprovação do efetivo pagamento, resultou do evidente intuito de fraude de que trata o inc. II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, por decorrer da ação ou omissão consciente tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, sua natureza ou circunstâncias materiais e das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Em face do exposto de tudo o mais que dos autos consta, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 10 de agosto de 2005.

  
JOSÉ OLESKOVICZ



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10140.002957/2003-09  
Acórdão nº : 102-46.991

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ROMEU BUENO DE CAMARGO, Redator designado

Conforme relatado pelo ilustre Relator Dr. José Oleskovicz, permanece a discussão decorrente da exigência de crédito tributário referente a glosa de despesas odontológicas referentes aos exercícios de 2000 e 2001.

Em que pese as relevantes razões apresentadas pelo D. Relator, entendo que o presente lançamento não pode prosperar. Senão Vejamos:

Da análise dos elementos contidos nos autos, verifica-se que se trata de determinar se os recibos apresentados pelo Recorrente são suficientes ou não para comprovar a efetiva realização daquelas despesas.

A Lei nº 8.383/91, estabelece as condições para a dedução das despesas com tratamento de saúde:

*“Art. 11. Na declaração de ajuste anual (art. 12) poderão ser deduzidos:*

*I - os pagamentos feitos, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos;*

*(...)*

*§ 1º O disposto no inciso I:*

*(...)*

*c) é condicionado a que os pagamentos sejam especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou no Cadastro de Pessoas Jurídicas de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento” (grifo nosso).*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10140.002957/2003-09  
Acórdão nº : 102-46.991

Da análise dos recibos juntados pelo Recorrente com o fim de comprovar despesas odontológicas, extrai-se que todos preenchem os requisitos formais previsto legalmente para servir como prova das referidas despesas.

Os recibos preenchem os requisitos formais definidos em lei como condição para a dedutibilidade da despesa, de maneira que não cabe ao Auditor-Fiscal desconsiderá-los em virtude da ausência de descrições pormenorizadas ou pela ausência de outros comprovantes de pagamento, como cópias de cheques, faturas de cartão de crédito, dentre outros.

Os recibos emitidos por profissionais de saúde, nos quais conste o nome do beneficiário do tratamento, nome do profissional, CPF deste e o número do seu registro no respectivo órgão profissional, devem ser considerados idôneos até prova em contrário. Uma vez que o Auditor-Fiscal desconfie da veracidade das informações veiculadas nesses documentos, cabe a ele a prova da falsidade.

Não é lícito exigir do contribuinte comprovações outras que não as exigidas em lei. Assim, não existente prova da inidoneidade dos recibos, conclui-se pelo cancelamento da glosa das despesas pagas pelo recorrente.

Diante do exposto, conheço do recurso por tempestivo e apresentado na forma da lei e quanto ao mérito dou-lhe provimento.

Sala das Sessões-DF, em 10 de agosto de 2005.

  
ROMEUBUENO DE CAMARGO