



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13631.002306/2008-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2001-003.999 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 28 de janeiro de 2021
Recorrente RITA DE CASSIA ALVES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2006

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

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ERRO DE FATO. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO.

A simples afirmação do declarante de que não pretendia fazer a declaração da forma como fez não caracteriza erro de fato. É preciso demonstrar o engano, decorrente de uma falsa ideia a respeito do exato sentido das coisas ou a presença de contradições entre aspectos da mesma declaração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator

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

Relatório

Do Lançamento

Trata o presente de Notificação de Lançamento (e-fls. 5/9), lavrada em 05/08/2008, em desfavor da recorrente acima citada, no qual a autoridade fiscal, durante procedimento de revisão de sua Declaração de Ajuste Anual – DAA, relativa ao exercício de 2006, formalizou o lançamento suplementar de ofício contendo a infração de ***dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 13.315,00;***

Da Impugnação

A interessada apresentou a impugnação (e-fls. 2/4), alegando, em síntese, os seguintes argumentos:

Inconformada, a interessada apresentou impugnação em 05/09/2008, alegando, em síntese, que:

1. é pessoa física simples, de mediana cultura, que não dispõe de patrimônio considerável;
2. não recebeu correspondência solicitando a devida apresentação dos documentos comprobatórios, motivo pelo qual não pode se presumir a ocorrência de fraude;
3. requer o recebimento dos documentos, com a devida análise da declaração e reconhecimento de sua legitimidade.

Da Diligência

Pelo Despacho nº 4, de 31/01/2011, (e-fls. 43/44) a i. Relatora da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora – DRJ/JFA, retornou os autos à Unidade Preparadora para que intimasse o contribuinte a apresentar comprovantes do efetivo pagamento daqueles dispêndios, em virtude de os documentos apresentados com a peça impugnatória não terem sido analisados pela autoridade lançadora, durante a fase preparatória do lançamento, nos seguintes termos:

Ressalte-se que a apresentação dos documentos em questão, de forma superveniente à ação fiscal, transferiu a esta relatora, na presente fase de julgamento da lide em primeira instância, o exame dos elementos acima citados, com a consequente formação da convicção de sua pertinência.

Neste sentido, em relação às despesas médicas glosadas, os documentos apresentados para comprovação dos pagamentos relativos aos profissionais Jhane Daian Júlio, no valor de R\$ 4.800,00, Bruno Nunes Batista, no valor de R\$ 2.800,00, Paulo Cesar Damásio, no valor de R\$ 2.000,00, e Rita de Cássia Carvalho Pereira, no valor de R\$ 2.715,00, não foram suficientes para constituir juízo incontestado sobre a efetividade do direito alegado.

...

Dessa forma, conclui-se pela necessidade intimação à contribuinte para comprovação com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, da efetividade dos pagamentos dados por realizados em relação aos profissionais Jhane Daian Júlio, Bruno Nunes Batista, Paulo Cesar Damásio e Rita de Cássia Carvalho

Pereira, juntando para tal, cópias de cheques, extratos bancários, comprovantes de transferências entre contas ou qualquer outro documento que possa comprovar de maneira inequívoca a efetiva transferência dos recursos do patrimônio da contribuinte para o patrimônio dos beneficiários dos pagamentos. E, ainda, é necessária também a comprovação da efetividade dos serviços prestados para a interessada, por meio de declarações, exames, laudos, radiografias, receitas, etc.

Em 03/05/2011, o processo administrativo foi retornado à DRJ/JFA com a resposta ao Termo de Intimação (e-fls. 46/48) no qual o contribuinte informa (e-fls. 51/59), em síntese, que: o pagamento das despesas médicas foram feitas em dinheiro e que foram apresentados os documentos exigidos pela lei, quais sejam, os recibos de pagamentos.

Do Julgamento em Primeira Instância

No Acórdão n.º 09-34.922 (e-fls. 61/69), os membros da 6ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG), por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, e, do voto da relatora *a quo*, podemos destacar o seguinte:

A impugnação foi apresentada tempestivamente e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72, alterado pelas Leis n.º 8.748/93 e 9.532/97, que disciplinam o processo administrativo fiscal. Assim, dela toma-se conhecimento.

...

Das Deduções.

No presente caso, a interessada, regularmente intimada, não apresentou à autoridade revisora, dentro do prazo requerido, os documentos que lhe foram solicitados no Termo de Intimação Fiscal, o que motivou as glosas das deduções de despesas médicas informadas na declaração de ajuste anual, exercício 2006.

A contribuinte anexou, junto com a sua defesa, os documentos anteriormente requeridos durante a fase de fiscalização (fls. 05 a 15). Importante deixar claro que a apresentação dos recibos e documentos em questão, de forma superveniente à ação fiscal transferiu a esta relatora, na presente fase de julgamento da lide em primeira instância, o exame dos elementos acima citados.

É a partir desse contexto que se dá início à análise das matérias postas nos autos.

Primeiramente, em relação à despesa médica pleiteada de R\$ 1.000,00 (fl. 28), concernente a Medcenter Clínica Médica Ltda., a contribuinte apenas trouxe à colação uma única nota fiscal no valor de R\$ 100,00 (fl. 08), a despeito de ter informado R\$ 1.000,00. Tal nota fiscal será acatada, pois se refere à consulta médica para a própria interessada e consta quitação na nota.

Com relação às demais despesas médicas pleiteadas, quais sejam, relativas a Jhane Daian Júlio, no valor de R\$ 4.800,00, Bruno Nunes Batista, no valor de R\$ 2.800,00, Paulo Cesar Damásio, no valor de R\$ 2.000,00, e Rita de Cássia Carvalho Pereira, no valor de R\$ 2.715,00, cabem diversas considerações. Como será visto.

Iniciando-se uma análise, cabe destacar que, sobre a glosa de despesas médicas, faz-se necessário transcrever a legislação que trata do assunto, na espécie, o art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) vigente, cuja matriz legal é o art. 8º . inciso II. alínea "a", da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que dispõe:

...

Porém, no caso sob análise, a contribuinte não apresentou à autoridade fiscal os comprovantes das despesas médicas pleiteadas em sua DAA/2006 em relação aos profissionais Jhane Daian Júlio, Bruno Nunes Batista, Paulo Cesar Damásio e Rita de Cássia Carvalho Pereira, o que impediu àquela autoridade formar qualquer convicção sobre a regularidade ou não das despesas pleiteadas.

Tais documentos, apresentados na fase de julgamento, não foram suficientes para formação da convicção da julgadora sobre a regularidade da dedução pleiteada, visto serem exagerados em relação aos rendimentos declarados pela contribuinte na DAA/2006, pelo que retornaram os autos em diligência fiscal, à vista dos seguintes fatos destacados no Despacho de folha 36, abaixo parcialmente reproduzidos:

...

Em atendimento à diligência solicitada por esta DRJ, a autoridade fiscal solicitou à contribuinte "documentos que comprovem o efetivo pagamento dos valores lançados como dedução a título de despesas médicas em sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda exercício 2006, ano-calendário 2005, pagos aos profissionais Jhane Daian Júlio, no valor de RS 4.800,00, Bruno Nunes Batista, no valor de RS 2.800,00, Paulo Cesar Damásio, no valor de RS 2.000,00, e Rita de Cássia Carvalho Pereira, no valor de RS 2.715,00. Essa comprovação podem ser feita com cópias dos cheques utilizados, ordens de pagamento, transferências bancárias, ou extratos bancários, por onde podem ser verificados os saques efetuados, especialmente nos casos de pagamentos feitos em espécie, desde que coincidentes em data e valor;

Ainda, que fossem apresentados "documentos que comprovem a efetividade dos serviços prestados, tais como: exames médicos, resultado de radiografias, laudos, receitas médicas, etc. " Respondendo à intimação, a interessada afirmou, e síntese, que não possui mais os documentos solicitados na intimação e que os pagamentos são comprovados pelos recibos emitidos, nos termos da lei.

Quanto ao que foi requisitado pela intimação fiscal (comprovação da efetividade da prestação dos serviços e dos pagamentos), mister esclarecer à defendente que, em princípio, admite-se como prova das despesas odontológicas e fisioterápicas recibos fornecidos por profissionais competentes, legalmente habilitados, desde que neles constem os requisitos estabelecidos pelo no art. 80, §1º - incisos II e III, do RIR/1999, anteriormente transcrito.

Contudo o mesmo Regulamento, em seu art. 73, § 1º, estabelece:

...

À luz do exposto anteriormente, com destaque especial para o citado art. 73. tem-se que a autoridade administrativa, nos termos que lhe reserva e determina o art. 142 do CTN, age de forma vinculada, revestida da legalidade que norteia a sua atividade. Por certo, a legislação, em regra, estabelece a apresentação de recibos/nota fiscal, como forma de comprovação das despesas médicas, a teor do que dispõe o art.

80, § 1º, III, do RIR/1999, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame, numa visão sistêmica da legislação tributária.

Cabe esclarecer, sobre noção básica da teoria da prova no âmbito administrativo, que, na busca da verdade material, a autoridade administrativa, seja lançadora ou julgadora, forma seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

A referida autoridade não está adstrita a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo firmar sua convicção a partir do cotejo de elementos de variada ordem - desde que estejam esses, por óbvio, devidamente juntados ao processo.

Assim é no processo administrativo fiscal, porque nesta seara, a comprovação fática do ilícito raramente é passível de ser produzida por uma prova única, isolada. No âmbito dos ilícitos de ordem tributária dificilmente ter-se-á um documento que ateste, isolada e inequivocamente, a prática de tais ilícitos; a prova única, aliás, só seria possível, praticamente, a partir de uma confissão expressa do infrator, circunstância que dificilmente se terá, por mais evidentes que sejam os fatos.

Dessa forma, existindo dúvida quanto à efetividade dos gastos médicos declarados, especialmente por serem exagerados, a legislação tributária permite que a autoridade tributária não acate simples recibos como provas suficientes para evidenciar as efetivas realizações de tais gastos, podendo, a seu juízo, visando à formação de sua convicção, solicitar elementos adicionais que demonstrem de modo absoluto a veracidade do pleito declarado.

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

A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para um contribuinte, transfere para o sujeito passivo o ônus de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação.

Nesse contexto, exigiu-se, além dos comprovantes de despesas médicas, comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas e comprovação da efetiva prestação dos serviços.

Em relação à efetividade das prestações de serviços, prontuários e orçamentos odontológicos, bem como exames médicos, resultado de radiografias, laudos, receitas médicas, poderiam ter serventia para efeito de comprovação da prestação dos serviços. Ressalte-se que todos os documentos relativos às despesas médicas pleiteadas na DAA deveriam ter sido guardados pela contribuinte para eventual necessidade de comprovação junto à Receita Federal do Brasil. O que não foi feito. A defendente limitou-se a informar que não possui qualquer comprovação da efetividade dos supostos serviços prestados, mesmo tendo sido claramente intimada para tal. Logo, um dos requisitos essenciais para aceitação das despesas médicas não foi cumprido.

O segundo item requerido foi a comprovação dos pagamentos. Para tanto, tem-se por exemplo: 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 comprovação de saques efetuados, podendo também o interessado apresentar outros que julgar convenientes, desde que surtam os devidos efeitos legais.

Não há dúvida de que o ônus da prova das deduções é da contribuinte, pois foi ela quem as declarou como existentes e somente ela se beneficiará delas; logo, sendo o principal interessada, cabe-lhe o encargo da comprovação inequívoca dessas deduções.

Portanto, se for exigida a comprovação da efetividade dos pagamentos deve fazê-lo, tenha ocorrido por quaisquer das maneiras possíveis de pagamento: dinheiro em espécie, cheques, transferências bancárias, ordens de pagamento, etc.

Neste ponto, convém lembrar que a forma de pagamento de despesas (dinheiro, cheques, transferências, saques...) é uma opção da contribuinte. No entanto, para despesas que podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto de renda, aquele deve se precaver com meios de comprovação do seu efetivo pagamento. Dessa forma, cabe à beneficiária das deduções provar que realmente efetuou o pagamento no valor constante dos comprovante e/ou no valor pleiteado como despesa, à época em que o gasto ocorreu, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado. A prova da dedução incumbe a quem interessa.

Nesse contexto, cabe lembrar que, nos termos dos art. 15 e 16, inc. III. e §§ 4o e 5o, do Decreto n.º 70.235/72, com a redação conferida pelo art. I o da Lei n.º 8.748/93 e pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/97, compete à interessada instruir a impugnação com os documentos em que se apoiar, bem assim mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas documentais que possuir.

É certo que, na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam ilidir a imputação da irregularidade e, se a comprovação é possível e a interessada não a faz — porque não pode ou porque não quer —, é lícito concluir que tais operações não ocorreram de fato, tendo sido registradas unicamente com o fito de reduzir indevidamente a base de cálculo tributável.

No caso em discussão, restaria à impugnante a prova de que os pagamentos foram realizados efetivamente nos valores declarados, ou seja, a prova da transferência dos recursos financeiros aos beneficiários, repise-se, nos exatos valores lançados, o que, na espécie não ocorreu, apesar de intimada a fazê-lo. Portanto, a autuada perdeu a oportunidade de comprovar o efetivo pagamento das despesas questionadas pela Fiscalização, não acostando aos autos quaisquer documentos ou provas adicionais, nesse sentido, que robustecessem os dados contidos nas Relações de Pagamentos e Doações Efetuados de sua Declaração de Ajuste Anual e nos recibos apresentados, devendo ser mantido, pois, o lançamento de ofício.

Da Jurisprudência Administrativa:

A contribuinte ilustrou sua impugnação com diversos acórdãos que lhe seriam, a princípio, favoráveis. No entanto, as decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF

sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão

No mesmo sentido, cumpre informar que mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

Conclusão:

Assim, para caracterizar "despesas médicas", a utilização de recibos sem a prova dos desembolsos representativos dos pagamentos supostamente realizados e comprovação da efetividade da prestação dos serviços, autoriza a glosa da dedução pleiteada a este título e a tributação dos valores correspondentes, nada havendo a reparar no feito fiscal.

Pelo exposto, JULGO PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO, apenas para acatar como despesa médica dedutível o valor de R\$ 100,00, relativo à Medcenter Clínica Médica Ltda.

Do Recurso Voluntário

Inconformada com o resultado do julgamento de 1ª instância e amparado pelo contido no artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72, a interessada interpôs o ***recurso tempestivo*** (e-fls. 74/84), argumentando acerca da suficiência dos recibos apresentados para comprovar suas despesas médicas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Relator.

Da Admissibilidade

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

Da Matéria em Julgamento

A matéria constante na presente autuação devolvida a este Conselho para reanálise por meio de Recurso Voluntário é a ***dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 12.315,00.***

Do Mérito

Da Glosa sobre Deduções com Despesas Médicas

A recorrente, em síntese, argumenta que se a nota fiscal de serviços de Medcenter Clínica Médica foi aceita, por ser o documento emitido por pessoas jurídicas, os recibos de pagamento, que são os documentos emitidos pelas pessoas físicas (profissionais autônomos) também devem ser aceitos e validados.

Informa que, por equívoco, lançou R\$ 1.000,00 em sua DIRPF ao invés de R\$ 100,00, conforme constante na nota fiscal aceita.

Entende que, de acordo com a legislação vigente, não está obrigada a exibir cópias de exames, laudos, receitas e etc., além de não os possuir mais.

Reitera que, segundo legislação que regula o IRPF, a comprovação de despesas médicas é feita com documento onde conste nome, endereço e CPF/CNPJ de quem os recebeu e isto foi feito por ela ao apresentar o Fisco tais documentos.

Cita o Manual de Perguntas e Respostas – IRPF 2007 e Decisões administrativas do 1º Conselho de Contribuintes para respaldar o seu entendimento.

Estas são as principais argumentações de defesa da requerente, assinaladas em sua peça recursal.

De início, convém reproduzir trecho constante da descrição dos fatos e enquadramento legal e seu complemento (e-fls. 7):

Regularmente intimado, o contribuinte não atendeu à Intimação até a presente data.

Em decorrência do não atendimento à Intimação, foi glosado o valor de R\$ *****13.315,00, deduzido indevidamente a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação.

Como em sua impugnação o sujeito passivo somente apresentou recibos (e-fls. 11/18) para a comprovação de suas despesas médicas e, considerando, ainda, que tais documentos não foram apreciados pela autoridade lançadora, por ocasião do lançamento, a i. Relatora *a quo*, propôs diligência (e-fls. 43/44) para oportunizar à interessada a apresentação de outros elementos de prova a fim de que ficasse demonstrado, de maneira incontestada, a efetividade daqueles dispêndios.

A diligência foi respondida nos termos da manifestação (e-fls. 50/59), culminando no reconhecimento apenas parcial daquelas despesas médicas, sendo a Decisão anterior fundamentada nos seguintes termos:

...Porém, no caso sob análise, a contribuinte não apresentou à autoridade fiscal os comprovantes das despesas médicas pleiteadas em sua DAA/2006 ..., o que impediu àquela autoridade formar qualquer convicção sobre a regularidade ou não das despesas pleiteadas.

Tais documentos, apresentados na fase de julgamento, não foram suficientes para formação da convicção da julgadora sobre a regularidade da dedução pleiteada, ..., pelo que retornaram os autos em diligência fiscal...

...

No caso em discussão, restaria à impugnante a prova de que os pagamentos foram realizados efetivamente nos valores declarados, ou seja, a prova da transferência dos recursos financeiros aos beneficiários, repise-se, nos exatos valores lançados, o que, na espécie não ocorreu, apesar de intimada a fazê-lo. Portanto, a autuada perdeu a oportunidade de comprovar o efetivo pagamento das despesas questionadas pela Fiscalização, não acostando aos autos quaisquer documentos ou provas adicionais, nesse sentido, que robustecessem os dados contidos nas Relações de Pagamentos e Doações Efetuados de sua Declaração de Ajuste Anual e nos recibos apresentados, devendo ser mantido, pois, o lançamento de ofício.

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

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

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei 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 fiscal requerer documentos adicionais para a comprovação da efetiva realização dessas despesas, se assim entender necessário. Numa correta interpretação dos dispositivos legais, pode-se inferir a

necessidade da especificação e comprovação não só dos serviços prestados, bem como do seu efetivo pagamento.

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

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

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

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

Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se frequentemente: “a quem alega alguma coisa, compete prova-la”. [...] Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, ***enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte.***(g.n.)

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

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

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

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

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

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato

declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato.”

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Constam deste processo recibos (e-fls. 12/18), com os quais a interessado tenciona fazer prova da prestação dos serviços médicos.

Da análise de toda a documentação acostada, entendo que somente os recibos apresentados, por si só, neste caso particular, *não são suficientes para comprovar a efetividade da prestação de serviços.*

Ressalto que o interessado *não apresentou ou especificou qualquer outro elemento, diretamente vinculado àqueles profissionais* que pudessem dar convicção a este julgador da efetiva prestação dos serviços por eles prestados, como por exemplo cópias de cheques, extratos bancários, exames laboratoriais ou de imagens realizados, prontuários e/ou fichas de acompanhamento médico, entre outros possíveis.

Esclarecemos que outras decisões administrativas deste Conselho, por mais valiosas que possam ser para o balizamento da jurisprudência administrativa, não tem o condão de vincular o entendimento desse julgador, conforme previsto no artigo 29 do Decreto 70.235/72:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Ademais, a jurisprudência predominante deste Conselho não é a esposada naquelas decisões, citamos alguns exemplos, entre tantos outros, de julgados recentes proferidos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que dispõem diametralmente em sentido contrário sobre este assunto, conforme ementas abaixo transcritas:

Acórdão n.º 9202-007-889, da 2ª Turma, em 23/05/2019

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF
Exercício: 2006 IRPF. DEDUÇÕES. COMPROVAÇÃO.

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

Acórdãos n.º 9202-007-803 e 9202-008.010, da 2ª Turma, em 24/04/2019 e 19/06/2019

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF Ano-
calendário: 2002 e 2003

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. RECIBOS.
SOLICITAÇÃO DE ELEMENTOS DE PROVA ADICIONAIS.
POSSIBILIDADE.

A apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais, tais como provas da efetiva prestação do serviço e do respectivo pagamento. Não comprovada a efetividade do serviço, tampouco o pagamento da despesa, há que ser restabelecida a respectiva glosa.

Considerando as especificidades desta autuação fiscal, especialmente o contido na descrição dos fatos e enquadramento legal, considero que a recorrente *não logrou êxito em comprovar a efetividade da prestação dos serviços médicos* e, neste caso, *mantenho as glosas sobre as respectivas deduções*, alinhando-me à conclusão da decisão de piso.

No tocante ao pedido de refazimento de cálculo de sua Declaração de Ajuste Anual, em virtude de erro cometido ao indicar o valor correto das despesas com Medcenter Clínica Médica Ltda., informamos que o erro em questão não possibilita o cancelamento de seu respectivo lançamento.

A previsão legal do erro de fato está descrita no art. 147 do Código Tributário Nacional e seus parágrafos, *in verbis*:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Conforme definição contida no Vocabulário Jurídico, De Plácido e Silva, erro de fato, consiste em ter-se uma falsa ideia sobre o exato sentido das coisas, crendo-se numa realidade que não é verdadeira.

A simples alegação posterior de que o declarante não pretendia fazer tal declaração não caracteriza o erro de fato.

Para se cogitar de erro de fato é preciso demonstrar a ocorrência do engano, seja porque decorrente de uma falsa ideia das coisas, seja porque contraditória com outros aspectos da mesma declaração, o que a meu ver não foi devidamente demonstrado nos autos.

Portanto, *voto pelo indeferimento da solicitação da contribuinte.*

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

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura