



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16542.002869/2008-67
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-004.306 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 26 de maio de 2021
Recorrente ANTONIO CARLOS AVILA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIAS OU PERÍCIAS. INOCORRÊNCIA.

O deferimento de diligências ou perícias encontra-se dentro da esfera discricionária do julgador administrativo, cabendo a ele a prerrogativa de negar tais solicitações quando as considerar prescindíveis ou impraticáveis.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada 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 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. 8/12), lavrada em 03/11/2008, em desfavor do recorrente acima citado, 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\$ 9.790,00.***

Da Impugnação

O interessado apresentou a impugnação (e-fls. 2/6), alegando, em síntese, os seguintes argumentos, extraídos do relatório do julgamento anterior:

Devidamente cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 01 a 05, alegando, em síntese, que não recebeu a intimação n.º 065/2008, intimando-o a comprovar o efetivo pagamento das despesas médicas glosadas e que não conhece a pessoa que assinou o aviso de recebimento; que todos os pagamentos foram realizados em moeda corrente nacional; que está a disposição de um perito nomeado pelo fisco para certificar que os serviços em sua arcada dentária foram realizados; que não há no mundo nenhuma lei que determine a gratuidade de serviços prestados entre parentes; que os recibos são suficientes para comprovar as deduções pleiteadas; que cheques poderão ser exigidos somente quando não existir a documentação necessária para comprovação da despesa, isto é, o recibo médico ou a nota fiscal da clínica ou hospital. Requer o arquivamento do processo por questão de direito e justiça.

Do Julgamento em Primeira Instância

No Acórdão nº 07-26.346 (e-fls. 25/29), os membros da 6ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC), por unanimidade, decidiram pela improcedência da impugnação, mantendo o crédito tributário e, do voto da relatora *a quo*, podemos destacar o seguinte:

Para o deslinde da questão sobre a glosa de despesas médicas se faz necessário invocar o artigo 80 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR199), que ora se transcreve:

...

O dispositivo acima transcrito, além de definir quais as despesas médicas são passíveis de dedução, estabelece ainda, que apenas aquelas que forem pagas pelo contribuinte, que não lhe tenham sido reembolsadas, relativas ao seu próprio tratamento ou de seus dependentes é que poderão ser objeto da dedução.

A comprovação do pagamento deve ser feita por documento em que esteja especificado o serviço prestado e o paciente atendido, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Em se tratando de deduções da base de cálculo do imposto, o ônus da comprovação é do contribuinte, a teor do que consta do art. 73 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR199):

...

Portanto, a necessidade de comprovação da efetiva prestação dos serviços, bem como do efetivo desembolso dos valores mostram-se deveras necessários em face das circunstâncias presentes nos autos.

E o contribuinte foi intimado para comprovar o efetivo pagamento das despesas médicas pleiteadas, conforme intimação de fl. 13 (AR fls. 11 e 12), limitando-se a informar que os pagamentos foram efetuados em espécie, sem apresentar qualquer prova dessa alegação. Também, não restou demonstrado nos autos que os serviços tenham sido efetivamente prestados.

Desse modo, deve ser mantida a glosa das despesas médicas no valor de R\$ 9.790,00, em relação às quais o contribuinte, embora intimado a fazê-lo, não logrou comprovar o efetivo desembolso dos valores correspondentes.

Do Recurso Voluntário

Inconformado com o resultado do julgamento de 1ª instância e amparado pelo contido no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, o interessado interpôs o **recurso tempestivo** (e-fls. 34/41), em resumo, que cheque somente pode ser exigido quando não existe a documentação necessária para a efetiva comprovação da despesa.

Entende que não existe norma legal para que o agente fiscal exija cheques para a comprovação do pagamento dos serviços prestados, ficando claro o abuso de poder.

Assevera que ser direito de defesa foi cerceado pelo julgamento anterior ter negado a realização de perícias.

Afirma que sua Declaração de Ajuste Anual (DAA) comprova a existência de recursos financeiros suficientes para o pagamento das despesas.

Registra a impossibilidade de comprovação do efetivo pagamento, por outros meios, quando realizada em espécie e cita jurisprudência administrativa favorável a sua pretensão.

Junta novos documentos de prova das despesas odontológicas aos autos.

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 e objeto do Recurso Voluntário é **a dedução indevida de despesas médicas no valor total de R\$ 9.790,00.**

Da Preliminar

Do Cerceamento do Direito de Defesa

O interessado entende que teve seu direito cerceado, em virtude de o julgamento anterior ter indeferido de plano suas solicitações de perícias.

A solicitação para realização de tais procedimentos tem a sua previsão legal insculpida no inciso IV do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, in verbis:

Art. 16. A impugnação mencionará:

...

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

Contudo, o seu deferimento, encontra-se dentro da esfera discricionária que dispõe a autoridade julgadora, podendo ela indeferi-las quando as julgar desnecessárias ou impossíveis de serem realizadas, tudo de acordo com o artigo 18 daquele diploma legal:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, **indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis**, observando o disposto no art. 28, in fine

Portanto, ***sem razão o recorrente.***

Rejeito a preliminar de cerceamento do direito de defesa.

Do Abuso de Poder pela Autoridade Fiscal

O interessado entende que não há respaldo legal para que a autoridade fiscal exigisse a comprovação dos dispêndios odontológicos por meio de cheques, que caracterizaria o abuso de poder do agente público.

Esclarecemos que o Decreto-Lei nº 5.844/43 contempla esta hipótese, dando poderes para que a autoridade fiscal, caso julgue necessário, requeira documentos adicionais para a devida comprovação ou justificação das deduções declaradas:

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)

Ademais, a intimação nº 065/08 (e-fls. 15), não restringiu a comprovação do efetivo pagamento exclusivamente a este meio de pagamento – cheques – apenas exemplificou para o interessado formas rotineiramente utilizadas para adimplemento de tal exigência.

Desta forma, entendo que o agente fiscal agiu estritamente dentro do seu poder/dever que lhe é atribuído por lei, consoante o disposto no artigo 142, da lei nº 5.172/76:

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, entendo que o interessado **não demonstrou o alegado abuso de poder** praticado pela autoridade lançadora.

Do Mérito

Da Glosa sobre Deduções com Despesas Médicas

De início, convém reproduzir trecho constante na complementação da descrição dos fatos e enquadramento legal (e-fls. 10) de lavra da autoridade lançadora:

INTIMADO A COMPROVAR O EFETIVO PAGAMENTO DE PARTE DE SUAS DESPESAS MÉDICAS NO VALOR DE R\$ 9.790,00 E, TENDO RECEBIDO A INTIMAÇÃO EM 20/08/2008, O CONTRIBUINTE NÃO RESPONDEU A INTIMAÇÃO. O VALOR GLOSADO REFERE-SE AOS RECIBOS EMITIDOS POR LUCIANE M. CORREA, NO VALOR DE R\$ 5.790,00 E RICARDO NAHAS ÁVILA, NO VALOR DE R\$ 4.000,00.

O julgamento anterior, ao manter a infração sobre as despesas médicas/odontológicas, fez as seguintes considerações a respeito (e-fls. 28):

E o contribuinte foi intimado para comprovar o efetivo pagamento das despesas médicas pleiteadas, conforme intimação de fl. 13 (AR fls. 11 e 12), limitando-se a informar que os pagamentos foram efetuados em espécie, sem apresentar qualquer prova dessa alegação. Também, não restou demonstrado nos autos que os serviços tenham sido efetivamente prestados.

Desse modo, deve ser mantida a glosa das despesas médicas no valor de R\$ 9.790,00, em relação às quais o contribuinte, embora intimado a fazê-lo, não logrou comprovar o efetivo desembolso dos valores correspondentes.

Bem, o ponto de discordância desta lide resume-se, pode-se assim dizer, quanto à suficiência dos recibos apresentados pelo contribuinte para comprovação das despesas efetuadas com profissionais da área médica/odontológica visando a dedução da base de cálculo do imposto

de renda pessoa física, após regularmente intimado pela autoridade lançadora a comprovar o efetivo pagamento delas.

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 hospitalares, 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. 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 lançadora, 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 destaca-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 exigida, se sujeita a sua desconsideração. Foi exatamente isto 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.

Repisamos que **a motivação para as glosas com deduções nesta lide foi a falta de comprovação do efetivo pagamento de despesas realizadas com saúde**, conforme fundamentado pela autoridade lançadora (e-fls. 10).

Com sua peça impugnatória o recorrente somente apresentou **recibos** (e-fls. 16/17) e com seu recurso voluntário juntou: **i) prontuário odontológico** (e-fls. 42/44); **ii) declaração** (e-fls. 45/46) e **iii) orçamento** (e-fls. 47), no intuito de comprovar a regularidade de seus dispêndios odontológicos.

Como visto, a documentação apresentada inicialmente pelo interessado já foi objeto de avaliação do julgamento anterior.

Com efeito, da reanálise de todo o procedimento realizado até então, entendo que a documentação apresentada, por si só, neste caso particular, **não são suficientes para comprovar a efetividade da prestação de serviços odontológicos.**

Com efeito, o interessado **deveria apresentar outros elementos a fim de comprovar a efetividade das prestações de serviços médicos/odontológicos** que pudessem dar convicção a este julgador de sua plena realização.

Das Decisões Administrativas

Esclarecemos, ainda, que outras decisões administrativas deste Conselho ou do Poder Judiciário, 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, o entendimento predominante contemporâneo neste Conselho é o esposado por este relator. Abaixo alguns exemplos de julgados recentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais, entre tantos outros disponíveis sobre a matéria:

Acórdão nº 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 nº 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.

Conclusão

Considerando as especificidades desta autuação fiscal, especialmente o contido na descrição dos fatos e enquadramento legal do lançamento tributário, considero que o recorrente **não logrou êxito em comprovar a efetividade da prestação dos serviços médicos/odontológicos** e, assim, **voto pela manutenção integral das glosas sobre as respectivas deduções**, alinhando-me à conclusão da decisão de piso.

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário, **rejeito** a preliminar arguida e, no mérito, **NEGO PROVIMENTO**.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura

Fl. 10 do Acórdão n.º 2001-004.306 - 2ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 16542.002869/2008-67