



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

Processo nº 10120.007351/2004-71
Recurso nº 155.338 Voluntário
Matéria IRPF - Exs.: 2001 a 2003
Acórdão nº 102-48.910
Sessão de 24 de janeiro de 2008
Recorrente DORIVAL RODRIGUES SOBREIRA
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Exercício: 2001, 2002, 2003
IMPOSTO DE RENDA - DEDUÇÕES - REQUISITOS -
Requisitos legais conformam o uso das deduções. A despesa médica, dentre outros requisitos, deve apresentar-se especificada e comprovada, na forma da lei.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO

Presidente

NAURY FRAGOSO TANAKA

Relator

FORMALIZADO EM: 11 MAR 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM, NÚBIA MATOS MOURA, LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES (Suplente convocada) e MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA.

Relatório

O processo tem por objeto a exigência de ofício de crédito tributário em montante de R\$ 25.715,98, decorrente de glosa das deduções por (a) despesas médicas no ano-calendário de 2000, em montante de R\$ 11.320,54, em 2001, R\$ 9.225,92, e em 2002, R\$ 10.421,86; e (b) despesas de instrução, em montante de R\$ 1.547,00, no ano-calendário de 2000, R\$ 1.700,00, em 2001 e R\$ 1.600,00, em 2002, conforme campo do Auto de Infração denominado “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, fls. 55 e 56. Referido crédito foi formalizado em 3 de novembro de 2004, fl. 53, do qual foi dado ciência em 10 de novembro de 2004 desse ano, AR, fl. 62.

As glosas das despesas médicas tiveram por referência os pagamentos teoricamente efetuados à profissional Cláudia Lúcia de Moraes e às pessoas jurídicas Caixa de Assistência dos Funcionários do BASA, Amparo Hospital e Maternidade e Instituto Ortopédico de Goiânia, melhor evidenciados no quadro I.

Quadro I – Demonstrativo das deduções por despesas médicas e multa.

Beneficiário / Anos – Calendário	2000	2001	2002	Multa
Cláudia Lúcia de Moraes	6.000,00	6.750,00	6.800,00	150%
CASF – Caixa de Assistência F BASA	4.070,54	2.066,92	2.967,86	75%
Amparo Hospital Maternidade	820,00	0	280,00	75%
Instituto Ortopédico de Goiania	430,00	409,00	374,00	75%

Os recibos emitidos pela profissional indicada no início encontram-se às fls. 15 a 28, são genéricos e o processo não contém confirmação da realização dos serviços pela profissional, nem informação quanto a pagamentos por meio de cheques. Essa infração foi considerada *intencional* em razão da imposição de ineficácia dos recibos para fins fiscais, por meio de Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz controlada por meio do processo nº 10120.005184/2004-23, do qual não há cópia neste processo, no entanto, há cópia do Ato Declaratório Executivo nº 30, de 17 de agosto de 2004, publicado no Diário Oficial da União, na fl. 51. Em consequência, a penalidade para essa infração foi a de maior ônus financeiro.

As demais despesas médicas foram glosadas em razão da falta de apresentação dos comprovantes de pagamentos, conforme informado no quadro Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fl. 54.



Impugnado o feito e julgada a lide em primeira instância, por unanimidade de votos, decidido pela procedência em parte do lançamento, conforme Acórdão DRJ/BSA nº 12.861, de 17 de fevereiro de 2005, fl. 100, v-I.

Nesse ato restabelecidas as deduções por despesas médicas no ano-calendário de 2000, em valor de R\$ 1.390,54 e em 2002, R\$ 284,86, fl. 100, ambas relativas aos pagamentos à CASF, porque, de acordo com documentação juntada à Impugnação, considerados válidos para esses períodos os valores de R\$ 2.680,0 e R\$ 2.683,00, respectivamente. Não impugnadas as glosas relativas às deduções da espécie “despesas de instrução”.

Não conformado com a dita decisão, a pessoa interpôs recurso voluntário em 17 de janeiro de 2006, considerado tempestivo, uma vez que a ciência da primeira ocorreu em 19 de dezembro de 2005, fl. 112, v-I. Nesse protesto, os seguintes argumentos, em síntese:

1. Afirmado que a comprovação dos serviços prestados pela profissional Claudia é feita pelos recibos e uma declaração na qual atestada a veracidade desses documentos.

Neste ponto do relato importante informar que o processo não contém declaração da referida profissional a respeito da confirmação dos trabalhos, enquanto o Termo de Retenção, fl. 14, tem por referência apenas 9 (nove) recibos em cada ano-calendário de 2000 e 2001 e 7 (sete) em 2002.

2. Com fundamento nos artigos 80, do Decreto nº 3.000, de 1999 e 46, da Instrução Normativa SRF nº 15, de 2001, afirmado que os recibos são provas adequadas à dedução. Jurisprudência administrativa dada pelo acórdão nº 104-18.964, DOU de 26.06.2003.

3. Pedido, em complemento, caso não acolhidas as solicitações para restabelecer as deduções indicadas, a redução da penalidade ao percentual de 20% (vinte por cento), com fundamento nos princípios da proporcionalidade e razoabilidade e a transformação do Auto de Infração em “advertência”, uma vez que a manutenção deste resultaria em dificuldades financeiras ao recorrente.

Finalizada a peça recursal com pedido pela produção de provas por todos os meios admitidos e pela sustentação oral do presente recurso.

É o relatório.



Voto

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator.

Observados os requisitos de admissibilidade, o recurso deve ser conhecido.

Neste, reiterado o conjunto de argumentos posto em primeira instância sem a inclusão de novos documentos.

A questão principal envolve os requisitos conformadores da dedução autorizada para “despesas médicas”, única remanescente em lide após a dita decisão.

Os requisitos dessa espécie de benefício, encontram-se no artigo 8º, da Lei nº 9.250, de 1995, do qual transcritas normas aplicáveis à situação.

“Lei nº 9.250, de 1995 - 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;

IV - não se aplica às despesas resarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;



V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

§ 3º As despesas médicas e de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo do imposto de renda na declaração, observado, no caso de despesas de educação, o limite previsto na alínea b do inciso II deste artigo.” (g.n.)

De acordo com a norma do item III, do § 2º, desse artigo, os pagamentos de serviços dos profissionais da medicina devem apresentar-se com documentos em que se especifique e comprove o pagamento.

Especificificar, nesta norma, significa *explicar miudamente, esmiuçar*¹, detalhar, ou seja, informar de forma analítica o mal que motivou o atendimento do profissional da área da medicina, de tal forma que possa a autoridade fiscal ou qualquer perícia constatar se o atendimento foi prestado, mediante atitude de confronto dessas informações com a ficha médica, laudos, exames laboratoriais, etc. Comprovar, significa que o valor entregue em pagamento deve estar corroborado em documento que permita confirmar a entrega de recursos. Nessa linha, prestam-se os recibos e os cheques nominativos.

Nesta situação verifica-se que os recibos emitidos pela profissional Claudia Lúcia de Moraes não contêm discriminação detalhada do mal que acometia o paciente e, mesmo intimado o contribuinte e frente à descaracterização de todos esses documentos para fins tributários pelo Ato Declaratório Executivo nº 30, do Delegado da Receita Federal em Goiânia, não ofereceu informações complementares para que a autoridade fiscal pudesse decidir sobre o preenchimento desse requisito. Permaneceu afirmando que os recibos apresentados constituíam documentos necessários e suficientes para a admissibilidade das ditas deduções.

Não interpreto esse texto legal da forma concebida pelo contribuinte, mas em acordo com o teor do texto posto no início, igual ao entendimento da autoridade fiscal e aquele posto na decisão de primeira instância, isto é, os recibos apresentados podem servir para outros fins civis, mas são imprestáveis para fins tributários porque não contêm especificação do mal tratado.

Essa falta é agravada porque o mesmo profissional manteve o atendimento por três anos-calendário consecutivos, o que significa repetição da mesma infração por seqüência de períodos e revela a intenção da pessoa em cometer o ato ilegal. Essa característica somada ao fato de ter a profissional sido apanhada pela Administração Tributária Federal com a emissão de recibos que não correspondiam a serviços prestados, motivo para a referida Súmula, constitui conjunto de requisitos a dar suporte à qualificação da penalidade.

A declaração da profissional a que se refere o contribuinte em sua defesa não integra este processo, nem aquele que contém a representação fiscal para fins penais; esse documento também não compôs a impugnação ou a peça recursal. É importante ressaltar que o Termo de Retenção citado no Relatório, documento a dar suporte para a vinda dos recibos objeto deste processo, não contém menção a essa declaração.

¹ HOLLANDA FERREIRA, Aurélio Buarque de. Dicionário Aurélio Eletrônico, Século XXI, Ed. versão 3.0, RJ, Nova Fronteira, 1999. CD ROM. Produzido pela Lexikon Informática Ltda.



Após esses esclarecimentos iniciais sobre a situação, passa-se às questões postas pela defesa.

A afirmativa sobre a comprovação dos serviços prestados pela profissional Claudia ter respaldo nos recibos que integram o processo constitui realidade correta no âmbito do Direito Civil, no entanto, para fins de Direito Tributário e sob as perspectivas das normas contidas na Lei nº 9.250, de 1995, artigo 8º, imprestável a documentação para suporte à dedução.

Importante salientar que esta interpretação não é contrária às normas indicadas pelo contribuinte, contidas no artigo 80, do Decreto nº 3.000, de 1999 e 46, da Instrução Normativa SRF nº 15, de 2001, pois, como afirmado, os recibos são provas adequadas à dedução, desde que contenham a especificação do mal sob tratamento.

A outra questão tem por objeto a redução da multa ao percentual de 20% (vinte por cento), com fundamento nos princípios da proporcionalidade e razoabilidade e a transformação do Auto de Infração em “advertência”, uma vez que a manutenção restaria em dificuldades financeiras ao recorrente.

A interpretação dos textos legais é conformada pelos diversos princípios que norteiam a atividade tributária e a vida do povo brasileiro, por força da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Assim, busca-se, mentalmente, na aplicação dos textos legais, a construção de normas individuais que permitam a preservação da capacidade contributiva, da isonomia, aproximação da verdade jurídica à verdade material, etc. No entanto, todas as atividades havidas neste País são regidas pelo princípio da legalidade, isto é, somente quando houver lei portadora de autorização ou determinação da atitude é que se pode exigir algo. Assim, para que fosse possível a redução da penalidade ao percentual de 20% haveria de ter uma lei na qual autorizada a atitude de aplicar esse percentual à situação encontrada, detentora dos mesmos caracteres desta.

Essa penalidade, moratória, prevista no artigo 61, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, é aplicável às situações em que a ação irregular é sanada pelo próprio infrator antes do início da ação fiscal, ou depois de constituído o crédito tributário (neste incluída a multa de ofício), caso não pago no vencimento. Nas situações em que a ação ilegal é identificada pela autoridade fiscal, a multa é a prevista para os procedimentos de ofício. Portanto, impossível a substituição de uma por outra, ou a pretendida redução.

Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade conformam a aplicação das normas no sentido de adequar a ação tributária aos patamares aceitos pela sociedade quanto ao “bom senso”, isto é, alcançam, entre outros aspectos, a intensidade e a extensão das verificações em confronto com a relação universo de contribuintes e capacidade de controle da Administração Tributária, de tal forma que essa relação denote implementação dos trabalhos de forma econômica, administrativamente eficaz, isenta de ânimo individual de chefias e outros funcionários intervenientes, etc.

Nessa linha, Celso Antonio Bandeira de Mello² ensina que o princípio da *proporcionalidade* enuncia a idéia de que “*as competências administrativas só podem ser validamente exercidas na extensão e intensidade proporcionais ao que seja realmente*

² BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. Elementos de Direito Administrativo, 3.ª Ed. Revista, ampliada e atualizada com a Constituição Federal de 1988, São Paulo, Malheiros, 1992, p. 57.

“demandado para cumprimento da finalidade de interesse público a que estão atreladas” (g.n.), enquanto o direcionamento da *razoabilidade*³ deve conformar as ações em que a discricionariedade é possível ao representante do sujeito ativo, ou seja, o desenvolvimento delas *“terá de obedecer a critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal de pessoas equilibradas e respeitosas das finalidades que presidiram a outorga da competência exercida”*.

Os pedidos pela prova por todos os meios admitidos e sustentação oral do presente recurso são regrados por normas administrativas havidas no Decreto nº 70.235, de 1972, artigo 16, § 4º, e no Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 2007, artigo 46, II, respectivamente.

Considerado que os argumentos do contribuinte não encontram suporte legal para afastar a incidência tributária remanescente e que a exigência encontra-se em conformidade com os requisitos formais, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões-DF, em 24 de janeiro de 2008.

NAURY FRAGOSO TANAKA

³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. Op. Cit. p. 55 e 56.