



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10920.001749/2011-15
Recurso Voluntário
Acórdão n° 2001-005.954 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 27 de abril de 2023
Recorrente ZANEIDE GOMES VAILATI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

RECURSO VOLUNTÁRIO. REPRODUÇÃO DE PEÇA IMPUGNATÓRIA. AUSÊNCIA DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA.

Cabível a aplicação do artigo 57, §3º do RICARF - faculdade do relator transcrever a decisão de 1ª instância - quando este registrar que as partes não inovaram em suas razões de defesa.

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique o seu direito de defesa nem o normal andamento do processo administrativo fiscal não gera a nulidade do ato do lançamento.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Quando ficar caracterizado que o contribuinte demonstra pleno conhecimento da infração a ele imputada, sendo-lhe asseguradas todas as oportunidades de defesa, conforme previsto na legislação. Incabível a pretensão de ofensa ao contraditório e a ampla defesa, no âmbito do processo administrativo.

DEDUÇÕES DESPESA MÉDICAS . CLÍNICA PARA INTERNAÇÃO DE DEPENDENTES QUÍMICOS. ESTABELECIMENTO HOSPITALAR AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Somente podem ser deduzidos na Declaração do Imposto de Renda os pagamentos realizados a título de despesas médicas efetuadas pelo contribuinte ou com seus dependentes se restar comprovado que os pagamentos efetuados atendem os requisitos para dedutibilidade dos valores pagos na forma legal.

A despesa de internação em estabelecimento para tratamento de dependente químico só poderá ser deduzida se o referido estabelecimento for qualificado como hospital.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Rocha Paura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Contra a contribuinte, acima identificada, foi lavrada Notificação de Lançamento – Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, fls. 20/24, relativo ao ano-calendário de 2009, exercício de 2010, para formalização de exigência e cobrança do imposto suplementar no valor de R\$ 15.797,87, multa de ofício de R\$ 11.848,40 e juros de mora de R\$ 1.761,46.

A infração apurada pela Fiscalização, relatada na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 21/22, foi dedução indevida de despesas médicas no valor de R\$ 82.347,00, conforme abaixo:

Dedução Indevida de Despesas Médicas.

Glosa do valor de R\$ *****82.347,00, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução, conforme abaixo discriminado.

Seq.	CPF/CNPJ	Nome / Nome Empresarial	Cod.	Declarado	Reembolsado	Alterado
01	09.330.147/0001-14	CLINICA DE PSICOTERAPIA E DESIN	020	43.392,00	0,00	0,00
02	10.822.139/0001-74	ALESSANDRO TADEU RODRIGUES - AP	020	32.800,00	0,00	0,00
03	03.998.197/0001-98	APRAT - ASSOCIACAO PARA RECUPER	020	50,00	0,00	0,00
04	09.330.147/0001-14	CLINICA DE PSICOTERAPIA E DESIN	020	6.105,00	0,00	0,00

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL

=09.330.147/0001-14 CLINICA DE PSICOTERAPIA E DESINTOXICAO ENCONTRO COM A VIDA L R\$43.392,00
 = 10.822.139/0001-74 ALESSANDRO TADEU RODRIGUES - APOIOS - ME R\$32.800,00
 =03.998.197/0001-98 APRAT - ASSOCIACAO PARA RECUPERACAO DE ALCOOLATRAS E TOXICOM R\$50,00
 =09.330.147/0001-14 CLINICA DE PSICOTERAPIA E DESINTOXICAO ENCONTRO COM A VIDA R\$6.105,00 Nenhum dos estabelecimentos aqui listados possui registro no Cadastro Nacional de Estabelecimentos do Ministério da Saúde-CNES, postanto não se reconhece o tratamento com se despesa médica fosse.

Inconformado com a exigência, a qual tomou ciência em 07/06/2011, fl. 27, o representante legal da contribuinte apresentou impugnação em 07/07/2011, fls. 03/14, com as alegações abaixo:

“(…)

Ilustrados Julgadores:

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Joinville lavrou notificação de lançamento em face de Zaneide Gomes Vailati, CPF 293.602.859-00, exigindo importância relativa ao Imposto sobre a Renda Pessoa Física do exercício de 2010, ano-base 2009.

Tais tributos foram acrescidos de juros de mora e multa.

Segundo a lacônica descrição dos fatos e enquadramento legal contida no lançamento, a exigência tributária seria decorrente da glosa de deduções a título de despesas médicas.

As despesas glosadas, indicadas no Demonstrativo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal referem-se aos estabelecimentos a seguir relacionados.

(…)

Segundo a fundamentação adotada para a glosa das deduções, tais estabelecimentos não possuiriam registro no Cadastro Nacional de Estabelecimentos do Ministério da Saúde-CNES, de modo que, por isso, não se reconheceria o tratamento como se despesa médica fosse.

Preliminares:

Da Legitimidade do Impugnante:

Conforme já referido, o lançamento tributário foi lavrado em face de **Zaneide Gomes Vailati**, CPF 293.602.859-00.

Contudo, segundo consta na certidão de óbito encartada à presente impugnação, a contribuinte **Zaneide Gomes Vailati**, CPF 293.602.859-00, faleceu em 21.02.2011, antes, portanto, da notificação do lançamento em causa.

Diante disso, e na ausência de inventário instaurado até o presente momento, bem como diante da inexistência de cônjuge ou companheiro sobrevivente, o Impugnante, **Antônio José Vailati Júnior**, detém legitimidade para contestar a exigência, eis que é filho da notificada, conforme certidão de casamento em anexo, e se encontra na posse e administração dos bens, consoante artigo 1.797, inciso II, do vigente Código Civil.

(…)

Da Tempestividade:

Conforme já mencionado, trata-se de lançamento tributário formalizado em face de Zaneide Gomes Vailati, CPF 293.602.859-00, que faleceu em 21.02.2011, antes do recebimento da notificação do lançamento.

Diante disso, por óbvio, a referida notificação não foi recebida por quem de direito, de modo que o Impugnante não tem como precisar a data em que a correspondência foi recebida e, por conseguinte, o dia final do prazo para a defesa.

Desta forma, ante às especialíssimas circunstâncias do caso, e para se evitar grave injustiça diante de situação que ora se apresenta, requer seja a presente defesa considerada tempestiva.

Da nulidade do lançamento por cerceamento de defesa:

O Demonstrativo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, que veicula a motivação do lançamento, reza que os estabelecimentos com os quais a Notificada realizou despesas médicas não possuiriam registro no Cadastro Nacional de Estabelecimentos do Ministério da Saúde-CNES, de modo que, por isso, não se reconheceria o tratamento como se despesa médica fosse.

O cerceamento de defesa é eloqüente.

O ato administrativo nenhuma notícia traz sobre tal Cadastro Nacional **de Estabelecimentos Ministério** da Saúde-CNES, qual sua origem, funcionamento e a sua relação com o Imposto sobre a Renda Pessoa Física, nem mesmo qual o procedimento adotado pela Administração Tributária para fazer tal verificação.

Não diz, sequer, se tal Cadastro é obrigatório para todos os estabelecimentos de saúde, ou para alguns estabelecimentos, ou se é facultativo.

E tampouco indica qual é a norma que regula o Imposto sobre a Renda Pessoa Física que está a exigir do contribuinte que tenha ciência de tal Cadastro, previamente à realização de despesas médicas.

Como se vê, a notificação contém uma simplória e vazia afirmação, não demonstrada empiricamente e nem provada.

Como se sabe, a regra processual exige de quem acusa a prova do que afirma. E desse encargo, o Fisco não se desincumbiu, obstaculizando a defesa contra a notificação.

Da nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo:

Conforme se infere da certidão de óbito encartada à presente impugnação, a contribuinte **Zaneide Gomes Vailati**, CPF 293.602.859-00, faleceu em 21.02.2011, antes, portanto, da notificação do lançamento em causa.

Como se sabe, entre os requisitos da notificação de lançamento está a indicação do sujeito passivo, conforme artigo 11 do Decreto 70.235, de 06.03.72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal federal:

(...)

Na hipótese vertente, o fato de a contribuinte já ter falecido antes da notificação de lançamento atrai a incidência do artigo 131, do CTN, impondo a lavratura da peça fiscal em face do responsável tributário, eis que é juridicamente inviável a notificação de pessoa já falecida.

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Como se vê, a obrigação pelos eventuais tributos devidos pelo *de cujus*, até a data da sucessão, fica sob a responsabilidade do espólio, conforme artigo 131, inciso III, do CTN.

Neste sentido são os inúmeros precedentes de julgamentos administrativos:

(...)

Do Mérito:

Segundo a fundamentação adotada para a glosa das deduções, tais estabelecimentos não possuiriam registro no Cadastro Nacional de Estabelecimentos do Ministério da Saúde-CNES, de modo que, por isso, não se reconhecera o tratamento com se despesa médica fosse.

Ora, a legislação que prevê a dedução a título de despesas médicas não contém tal exigência e nem impõe ao contribuinte a prévia investigação se o estabelecimento que utiliza faz parte, integra ou está inscrito no Cadastro Nacional de Estabelecimentos do Ministério da Saúde-CNES.

De fato, o lançamento indica infração ao artigo 8º, inciso II, "a", parágrafos 2º e 3º, da Lei 9.250, de 26.12.95, que altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas.

Como se vê, em nenhum momento a lei indicada no ato administrativo de lançamento faz referência ao Cadastro Nacional de Estabelecimentos do Ministério da Saúde-CNES.

No mesmo diapasão, os artigos 73, 80 e 83, inciso II, do Decreto 3.000, de 26.03.99, que regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do

Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, também não fazem referência ao CNES, com a única exceção tratando de pacientes geriátricos.

(...)

Portanto, se a legislação não contém expressamente essa exigência, é ilegal e abusivo o procedimento fiscal que glosa as deduções sob tal fundamentação.

Nem mesmo o Manual de Preenchimento da Declaração de Ajuste Anual em Formulário ou em meio digital fazem referência a essa descabida exigência.

Cumpre lembrar que o sistema tributário brasileiro rege-se, entre outros, pelo princípio da legalidade estrita. Desse modo, o contribuinte não está vinculado a nenhuma obrigação de ordem principal que não seja decorrente de lei formal e material, conforme, inclusive, as lições doutrinárias:

(...)

Ademais, os estabelecimentos indicados pela contribuinte **estão inscritos no Conselho Regional de Medicina**, atestando sua qualidade de instituições destinadas ao tratamento de saúde.

Tais dispêndios referem-se a tratamento psiquiátrico por dependência química de dependente que apresenta histórico de múltiplas internações em estabelecimentos especializados, em virtude do grave problema de dependência química.

Não se trata, portanto, de estabelecimentos destinados a tratamento geriátrico, caso em que, aí sim, faz sentido saber se o caso é de tratamento médico ou apenas de repouso, como refere a legislação.

O estabelecimento ALESSANDRO TADEU RODRIGUES - APOIOS - ME, CNPJ 10.822.139/0001-74, para o qual foram indicadas despesas médicas, pertence ao Grupo Viva e está **cadastrado no Ministério da Saúde sob o n.º 3477460**, assim como no **Conselho Regional de Medicina do Estado de São Paulo sob o n.º 36198**.

Portanto, a toda evidência, as despesas médicas efetuadas neste estabelecimento são regulares e devem ser restabelecidas.

Conforme se pode observar no respectivo site **<http://www.ctviva.com.br/profissionais.html>** - trata-se de estabelecimento para tratamento médico, cuja equipe é formada por profissionais de diversas especialidades, tais como médicos, psiquiatras, psicólogos, nutricionistas, educadores, enfermeiros, auxiliares e terapeutas.

(...)

A relação de profissionais pode ser consultada em <http://www.ctviva.com.br/unidades/ucts-piedade.html>, onde se pode constatar a presença de médicos clínicos, psiquiatras, psicólogos, enfermeiros, terapeutas educacionais.

Da mesma forma, a CLINICA DE PSICOTERAPIA E DESINTOXICAÇÃO ENCONTRO COM A VIDA, CNPJ 09.330.147/0001-14, inscrita no **Conselho Regional de Medicina sob o n.º 2.1-SC-3464-09**, especializada no tratamento da dependência química e que, entre outras modalidades, realiza tratamentos médicos mediante internação, com acompanhamento psicológico e psicoterapia.

No respectivo site <http://www.encontrocomavida.org/index.php?area=home> -, constam informações sobre a equipe médica composta por psiquiatras, psicólogos, enfermeiros e terapeutas. Também neste caso, os dispêndios referem-se a internações para tratamentos médicos de dependente por dependência química.

Como se vê, então, as deduções por despesas médicas com dependente devem ser restabelecidas, porquanto relativas a tratamento psiquiátrico por dependência química mediante internação em estabelecimentos especializados, dotados de equipes compostas por médicos, psiquiatras, psicólogos, terapeutas e enfermeiros.

Do Pedido:

Isto posto, o impugnante requer a declaração de nulidade da notificação, conforme preliminares arguidas, ou, então, no mérito, o restabelecimento das deduções com despesas médicas glosadas.

Aos autos foram anexados os documentos de fls. 15/25.

É o relatório.

A decisão de primeira instância manteve o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

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

Ano-calendário: 2009

TRATAMENTO DE TRANSTORNOS MENTAIS OU DEPENDÊNCIA QUÍMICA. HOSPITALIZAÇÃO. DEDUÇÃO. NORMAS DO MINISTÉRIO DA SAÚDE. LICENÇA DE FUNCIONAMENTO.

A despesa de internação em estabelecimento para tratamento de transtornos mentais ou dependência química é dedutível a título de hospitalização apenas se o referido estabelecimento se enquadrar nas normas relativas a estabelecimentos hospitalares editadas pelo Ministério da Saúde e tiver a licença de funcionamento aprovada pelas autoridades competentes (municipais, estaduais ou federais).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

Direito ao contraditório e à ampla defesa.

O direito ao contraditório e à ampla defesa é garantido nos processos administrativos, que se iniciam somente com a lavratura do auto de infração e abertura do prazo para impugnação. Durante os procedimentos de fiscalização, não há ofensa a este direito, visto que ainda não se instaurou o processo.

Nulidade.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Cientificado da decisão de primeira instância em 18/05/2016, o sujeito passivo interpôs, em 16/06/2016, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) dedução de despesas com tratamento psiquiátrico por dependência química de dependente, mediante internação em estabelecimentos especializados
- b) nulidade da decisão recorrida por inovar na fundamentação do lançamento
- c) nulidade do lançamento efetuado contra pessoa já falecida antes do início da ação fiscal
- d) nulidade do lançamento por insuficiência em sua fundamentação
- e) as despesas declaradas possuem natureza de serviço médico e são dedutíveis
- f) nulidade da decisão por inovação de fundamento
- g) nulidade do lançamento por cerceamento de defesa

É o relatório.

Fl. 7 do Acórdão n.º 2001-005.954 - 2ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10920.001749/2011-15

Voto

Conselheiro(a) Marcelo Rocha Paura - Relator(a)

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

Do Mérito

Inicialmente, transcrevemos o disposto no §3º, art. 57 da Portaria MF nº 343, de 09.06.2015, que aprovou o RICARF vigente, in verbis:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida *com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida.* (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017) (grifei)

Compulsando os autos, verifico que o interessado ao apresentar seu recurso voluntário, basicamente, manteve as argumentações de sua impugnação, ***não apresentando novas razões de defesa perante este Colegiado.***

Considerando este fato; Considerando a minha absoluta concordância com os fundamentos do Colegiado *a quo*; e Considerando, ainda, o fundamento regimental acima reproduzido, ***utilizo como razões de decidir às do voto condutor do acórdão de primeira instância, a seguir transcritas:***

Voto

Das preliminares

Da tempestividade

A impugnação apresentada atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e alterações posteriores.

Da arguição de nulidade

A defesa argui a nulidade do lançamento, sob o argumento de cerceamento de defesa e por erro na identificação do sujeito passivo.

O artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, enumera os casos que acarretam a nulidade do lançamento:

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Como se vê, só se pode cogitar de declaração de nulidade da Notificação de Lançamento, quando for lavrado por pessoa incompetente (inciso I) - que não é o caso em tela, uma vez que a autoridade autuante está devidamente identificada e possuía competência legal para lavrar a Notificação de Lançamento -, ou por preterição do direito de defesa (inciso II), que somente pode ser declarada quando o cerceamento está relacionado aos despachos e às decisões, ou seja, somente pode ocorrer em uma fase posterior à lavratura e a consequente ciência da Notificação de Lançamento.

Ademais, não há que se falar em nulidade do lançamento no presente caso, porquanto todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do Auto de Infração.

Assim, não pode prosperar arguição de nulidade suscitada pela defesa.

Insta frisar que o Regulamento do Imposto de Renda-RIR/1999, Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, determina que:

Art. 835 As declarações de rendimentos estarão sujeitas a revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 74).

...

§ 2º A revisão será feita com elementos de que dispuser a repartição, esclarecimentos verbais ou escritos solicitados aos contribuintes, ou por outros meios facultados neste Decreto. (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 74, § 1º).

Nesse sentido, a Instrução Normativa SRF n.º 579, de 08 de dezembro de 2005, estabelece procedimentos para revisão das declarações de ajuste anual do imposto de renda das pessoas físicas, dispondo:

Art. 3º O sujeito passivo será intimado a apresentar, no prazo fixado na intimação, esclarecimentos ou documentos sobre a irregularidade fiscal detectada, salvo se a infração estiver claramente demonstrada, com os elementos probatórios necessários ao lançamento.(grifado)

Parágrafo único. A intimação para o sujeito passivo prestar esclarecimentos ou apresentar documentação comprobatória poderá ser efetuada de forma eletrônica, observada a legislação específica.

Com relação a alegação de nulidade do lançamento por errônea identificação do sujeito passivo, verifica-se que na impugnação foi informado que não tinha sido aberto inventário até a apresentação da mesma.

Observa-se que até o exercício de 2013 a DAA foi entregue em nome da contribuinte. E apenas em 2015 foi informado nos cadastros da SRFB o óbito da contribuinte.

Logo, não há que se falar de erro de identificação do sujeito passivo.

Cerceamento do direito de defesa

No que diz respeito ao cerceamento do direito de defesa, novamente deve-se observar o disposto no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Do texto acima reproduzido depreende-se que no processo administrativo fiscal o cerceamento do direito de defesa resulta de despachos e decisões. Assim, não pode ocorrer previamente à lavratura de atos ou termos, entre os quais se inclui a Notificação de lançamento. Após sua lavratura e ciência é aberto o prazo para o contribuinte impugnar a exigência fiscal, sendo-lhe proporcionados devidamente o contraditório e a ampla defesa. Somente com a impugnação da Notificação de

Lançamento é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela.

É na fase da impugnação que o autuado tem a oportunidade de apresentar os esclarecimentos que julgar necessários e os documentos que comprovem suas alegações a fim de ser proferida, apreciando-se todos os seus argumentos e provas e à luz da legislação tributária, a decisão de primeira instância administrativa.

A bem da verdade, no caso em tela, o representante legal da contribuinte foi cientificado do lançamento, através de Aviso de Recebimento. Ocorre que dentro do prazo legal foi apresentado sua impugnação, na qual demonstra de forma inequívoca seu pleno conhecimento do processo fiscal. Assim, não há que se falar em desrespeito ao contraditório e a ampla defesa.

vinculação da atividade fiscal

Por fim, cumpre esclarecer que a atividade de fiscalização é vinculada e obrigatória, por força do parágrafo único, do art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 142.

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

Dessa forma, cabe à esfera administrativa aplicar as normas legais nos estritos limites de seu conteúdo, pois o poder da autoridade administrativa é vinculado, sob pena de responsabilidade funcional.

Do mérito

No presente lançamento foi imputada a contribuinte a infração de dedução indevida de despesas médicas no valor de R\$ 82.347,00.

Nesse passo, deve-se observar os dispositivos da legislação tributária que regulam a matéria:

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

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;

IV - não se aplica às despesas ressarcidas 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.

§ 2º Na hipótese de pagamentos realizados no exterior, a conversão em moeda nacional será feita mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América, fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento.

§ 3º Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais.

§ 4º As despesas de internação em estabelecimento para tratamento geriátrico só poderão ser deduzidas se o referido estabelecimento for qualificado como hospital, nos termos da legislação específica.

§ 5º As despesas médicas 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 da declaração de rendimentos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).

Lei nº 9.250, de 26 de dezembro 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;

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

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).

Não há dúvidas que a legislação de regência acima transcrita estabelece que na Declaração de Ajuste Anual poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda 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, restringindo-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativo ao seu tratamento e ao de seus dependentes.

Tal dedução fica condicionada ainda a que os pagamentos sejam especificados e comprovados com indicação do nome, endereço e CPF ou CNPJ de quem os recebeu (inciso III do § 1º do art. 80 do RIR/1999), podendo, na falta de documentação, ser feita indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Com relação aos recibos médicos e notas fiscais emitidos por profissionais/clínicas, temos que esclarecer que a Lei nº 9.250, de 1995, no §2º, III, do mesmo artigo 8º, reforça, ainda, que a possibilidade de dedução prevista na alínea ‘a’ do inciso II limita-se a pagamentos comprovados e logo a seguir enumera os requisitos formais dos quais estes comprovantes devem ser revestidos, como nome do emitente, endereço, CPF ou CNPJ.

É regra geral no Direito que o ônus da prova 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. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o 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 o contribuinte, transfere para o impugnante a obrigação de comprovação e justificação das deduções e, não o fazendo, sofre as conseqüências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Nesse sentido, como já mencionado anteriormente, cabe ao contribuinte que pleiteou a dedução provar com comprovantes as despesas e que realmente efetuou os pagamentos nos valores e nas datas constantes nos comprovantes, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução.

As deduções, no caso, são expressivas e cabe ao fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 11, § 4º, do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943. A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados.

Em princípio, admite-se como prova hábil de pagamentos, os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Entretanto, outras provas podem ser solicitadas pelo fisco.

Continuando, a despesa de internação em estabelecimento para tratamento de transtornos mentais ou dependência química é dedutível a título de hospitalização apenas se o referido estabelecimento se enquadrar nas normas relativas a estabelecimentos hospitalares editadas pelo Ministério da Saúde e tiver a licença de funcionamento aprovada pelas autoridades competentes (municipais, estaduais ou federais).

O Ato Declaratório Interpretativo RFB n.º 19/2007, **publicado no Diário Oficial da União de 10 de dezembro de 2007**, dispõe sobre o conceito de serviços hospitalares para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda.

Artigo Único. Para efeito de enquadramento no conceito de serviços hospitalares, a que se refere o art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os estabelecimentos assistenciais de saúde devem dispor de estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes, garantir atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, possuir serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.

Parágrafo único. São também considerados serviços hospitalares os serviços pré-hospitalares, prestados na área de urgência, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias de suporte avançado (Tipo "D") ou em aeronave de suporte médico (Tipo "E"), bem como os serviços de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias classificadas nos Tipos "A", "B", "C" e "F", que possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte avançado de vida.

A Resolução Anvisa RDC n.º 101/01, publicada no Diário Oficial da União de 31 de maio de 2001, estabeleceu que o funcionamento de serviços de atenção a pessoas com transtornos decorrentes do uso ou abuso de substâncias psicoativas deve estar devidamente licenciado pela autoridade sanitária competente.

Art. 1º Estabelecer Regulamento Técnico disciplinando as exigências mínimas para o funcionamento de serviços de atenção a pessoas com transtornos decorrentes do uso ou

abuso de substâncias psicoativas, segundo modelo psicossocial, também conhecidos como Comunidades Terapêuticas, parte integrante desta Resolução. (anexo)

Art. 2º Todo serviço, para funcionar, deve estar devidamente licenciado pela autoridade sanitária competente do Estado, Distrito Federal ou Município, atendendo aos requisitos deste Regulamento Técnico e legislação pertinente, ficando estabelecido o prazo máximo de 2 (dois) anos para que os serviços já existentes se adequem ao disposto nesta Resolução.

[...]

Os estabelecimentos, a Clínica Encontro com a Vida e a APRAT, exercem a atividade econômica de assistência psicossocial, CNAE 8720-4-99, conforme consulta efetuada aos dados cadastrais das referidas sociedades no Sistema CNPJ Consulta.

O estabelecimento Alessandro Tadeu Rodrigues – Apoios, exerce a atividade econômica de serviços combinados de escritório e apoio administrativo, CNAE 8211-3-00, conforme consulta efetuada aos dados cadastrais da referida sociedade no Sistema CNPJ Consulta.

Vê-se, pois, que os referidos estabelecimentos não se enquadram no conceito de serviços hospitalares.

Acrescente-se, ainda que a contribuinte não possua poder de polícia para fiscalizar as atividades e o funcionamento dos estabelecimentos acima, deve considerar que os pagamentos de despesas médicas e ou hospitalização, no caso de haver a intenção de se beneficiar da dedução na declaração de rendimentos, não envolve apenas ela e o prestador de serviços, mas também o Fisco, devendo se acautelar na seleção dos profissionais a serem contratados.

Diante de todo o exposto, os serviços prestados pelas as sociedades acima não podem ser considerados, para fins tributários, como despesas a título de hospitalização, desde que sejam comprovadas as condições em que o estabelecimento se enquadre nas normas relativas a estabelecimentos hospitalares editadas pelo Ministério da Saúde e tiver a licença de funcionamento aprovada pelas autoridades competentes (municipais, estaduais ou federais).

Por fim, observa-se que não foram anexados aos autos quaisquer documentos que comprovassem as alegações constantes na impugnação.

É oportuno citar, o art. 333 do Código de Processo Civil:

Art. 333 O ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Portanto, o ônus da prova recai sobre aquele que aproveita o reconhecimento do fato.

É na fase da impugnação que o autuado tem a oportunidade de apresentar os esclarecimentos que julgar necessários e os documentos que comprovem suas alegações a fim de ser proferida, apreciando-se todos os seus argumentos e provas e à luz da legislação tributária, a decisão de primeira instância administrativa.

Nesse aspecto, vale ressaltar o que estabelece o Decreto n.º 70.235, de 1972, no que diz respeito à apresentação de provas na impugnação:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

O julgador administrativo não está adstrito a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo estabelecer sua convicção a partir do

cotejamento de elementos de variada ordem, desde que estejam estes, por óbvio, devidamente juntados ao processo.

Como se vê, o contribuinte deve juntar à sua impugnação os documentos que fundamentam suas alegações.

Assim, não merece reparo o feito fiscal.

Acrescentamos que diferentemente do alegado pelo interessado, o julgador de piso não inovou os fundamentos constantes do lançamento.

Lá a autoridade lançadora deixa bem claro que a glosa de despesas funda-se na falta registro em Cadastro Nacional de Estabelecimentos do Ministério da Saúde, ou seja, não são considerados hospitais de acordo com a legislação.

O voto de piso apenas reproduz partes de normas que regem esta matéria - Ato Declaratório Interpretativo RFB n.º 19/2007 e Resolução Anvisa RDC n.º 101/01.

Assim, proponho *a manutenção da decisão recorrida* pelos seus próprios fundamentos.

Conclusão

Pela análise dos documentos apresentados, entendo que a contribuinte *não logra êxito em suas argumentações recursais*.

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

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura