



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

**Processo n°** 10980.001150/2006-00  
**Recurso n°** 179.210 Voluntário  
**Acórdão n°** 2101-00.726 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de setembro de 2010  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** BRÁULIO ZANOTTO GONÇALVES  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2003

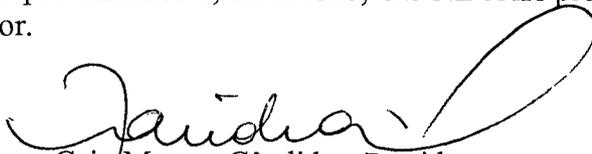
NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. Conforme dispõe o artigo 11 da Portaria SRF n° 3.007, de 26/11/2001, o procedimento de malha fiscal prescinde da emissão de MPF.

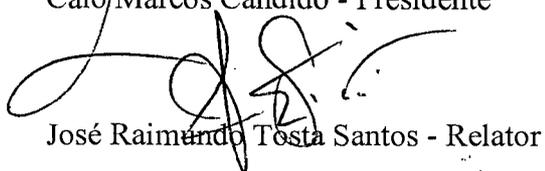
DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO. A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos, sobretudo quando restar dúvida quanto à idoneidade do documento. Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar elementos de prova da efetividade dos serviços médicos prestados e dos correspondentes pagamentos.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR as preliminares e, no mérito, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

  
Caio Marcos Cândido - Presidente

  
José Raimundo Tosta Santos - Relator

EDITADO EM: 18 MAR 2011

Participaram do julgamento os Conselheiros Caio Marcos Cândido, José Raimundo Tosta Santos, Ana Neyle Olímpio Holanda, Alexandre Naoki Nishioka, Odmir Fernandes e Gonçalo Bonet Allage.

## Relatório

O recurso voluntário em exame pretende a reforma do Acórdão nº 06-20.073, proferido pela 6ª Turma da DRJ Curitiba (fls. 23/28), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento (fls. 08/14).

A infração indicada no lançamento e os argumentos de defesa suscitados na impugnação foram sintetizados pelo Órgão julgador a quo nos seguintes termos:

Trata o processo de Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física — IRPF, de fls. 17 a 23, resultante de revisão da Declaração de Ajuste Anual correspondente ao exercício de 2003, ano-calendário de 2002, que exige R\$ 4.848,83 de imposto de renda - suplementar, R\$ 3.636,62 de multa de ofício, além dos acréscimos legais, em virtude de glosa de dedução indevida de dependentes e de despesas médicas.

2. Segundo informado pela Auditoria-Fiscal, ti. 18, o contribuinte incluiu como dependente Caroline Ritter Gonçalves, nascida em 13/06/1977, a qual completou 25 anos no ano-calendário de 2002. A legislação permite incluir filhos até os 24 anos, se cursando faculdade. Porém, os maiores de 24 anos, só se comprovadamente incapazes permanentemente para o trabalho (art. 8º, inciso 11, alínea "c" e mt 35 da Lei 9.250/95).

3. Intimado a comprovar as despesas médicas, o contribuinte apresentou diversos recibos, dos quais foram glosados os recibos a seguir discriminados:

*- fatura da Associação Hospital Raul Carneiro, não acatada por não ser documento hábil (nota fiscal) e estar como atendido Miguel Lucas Gonçalves Monreal, que não consta como dependente.*

*- notas fiscais do Instituto de Anestesia Pró-Infância Lida;*

*- recibo da Dra. Elizabeth Gugelmin*

*- recibo de médico não identificado, emitido em 09/07/02, no valor de li R\$ 100,00, que não identifica, também, o nome do pagante.*

*- recibo de Eduardo Murta, emitido em 12/02/02, que não identifica o nome do pagante.*

*- recibo de Edison L. M. Camargo, no valor de R\$ 11.500,00, sem comprovação do efetivo desembolso.*

4. Cientificado do lançamento, o interessado ingressou com a impugnação tempestiva, segundo despacho de fl. 32, alegando, em síntese, que:

a) a referida autuação não pode prosperar, pois a exigência não encontra respaldo legal para sua manutenção;

b) incluiu erroneamente como dependente Caroline Ritter Gonçalves, por isso reconhece o equívoco, razão pela qual efetuou, dentro do prazo de trinta dias contados da ciência do Auto de Inflação, o pagamento parcial do Imposto de Renda suplementar.

c) em relação à fatura da Associação Hospitalar Raul Carneiro, ch Instituto de Anestesia e demais recibos que identificam o atendimento de Miguel Lucas Gonçalves Monreal, reconhece ser indevida a dedução, pois foram valores pagos pelo tratamento de seu neto, que vive em sua residência. Logo reconhece o erro e efetuou o pagamento do Imposto de Renda suplementar, no prazo da impugnação;

d) Em relação ao recibo do Dr. Eduardo Murta, apresentou declaração desse profissional, atestando que realizou tratamento odontológico, em 12/02/02, e que recebeu R\$ 1.900,00;

e) quanto à glosa do recibo do Dr. Édison M. Camargo, foi instruída a defesa com os respectivos recibos de pagamento dos serviços de fisioterapia prestados, além de declaração emitida por este profissional, atestando a prestação do tratamento fisioterápico e o recebimento do valor de R\$ 11.500,00.

5. Ante o exposto, requer que se julgue parcialmente insubsistente o lançamento fiscal em questão.

Ao apreciar o litígio, o Órgão julgador de primeiro grau manteve integralmente o lançamento, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF*

*Ano-calendário: 2002*

*Ementa: DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.*

*A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos, sobretudo quando restar dúvida quanto à idoneidade do documento.*

*Lançamento Procedente.*

Em seu apelo ao CARF, às fls. 45/61, o recorrente repisa e aprofunda as mesmas questões suscitadas perante o Órgão julgador a quo, e acresce pedido pela nulidade do lançamento, devido à inexistência de Mandado de Procedimento Fiscal emitido em momento oportuno, restando maculado o exercício do seu direito de defesa.

O recorrente argumenta que apresentou os documentos pertinentes à dedução de despesas médicas durante o procedimento de fiscalização, sendo que a autoridade fiscal entendeu que a comprovação restou prejudicada em face de o recibo emitido pelo cirurgião-dentista Eduardo Murta não ter identificado o pagante, bem como em face da ausência de prova do efetivo pagamento e da efetiva prestação dos serviços pertinentes ao fisioterapeuta Edison Luiz M. de Camargo. Entende que a suposta inexistência de comprovação do efetivo desembolso das despesas médicas ou a exigência, pela fiscalização, de quaisquer requisitos além daqueles previstos no art. 8º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.250/95, não podem ser utilizados como fundamento da glosa de tais despesas, que, em última análise, altera a base de cálculo do tributo, aumentando a exação.



É o relatório.

## Voto

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Relator

O recurso atende os requisitos de admissibilidade.

Inicialmente, rejeito as preliminares argüidas, tendo em vista que o procedimento de malha fiscal prescinde da emissão de MPF, conforme dispõe o artigo 11 da Portaria SRF nº 3.007, de 26/11/2001.

Ademais, 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. O parágrafo único do artigo 142 do CTN ainda acrescenta: “*A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional*”.

Considerando que o funcionário encontrava-se no exercício de suas funções de acordo com a lei, que lhe outorgou competência para as atividades de fiscalização e lançamento, sob pena de responsabilidade funcional (Decreto-lei nº 2225/85 e artigo 142 do CTN), e que Portaria da SRF não tem o condão de alterar a competência do fiscal, por sua posição hierarquia de norma complementar e em face da reserva legal sobre a matéria, rejeito a preliminar suscitada.

Eventuais falhas, portanto, decorrente do MPF, **em procedimento de fiscalização diverso do trabalho de malha fiscal**, poderá caracterizar uma irregularidade administrativa, a ensejar apuração de falha funcional do autuante, mas jamais irá macular de nulidade o lançamento, regido estritamente por norma jurídica de base legislativa.

Neste sentido, filio-me ao entendimento majoritário, expresso em diversos acórdãos dos Conselhos de Contribuintes que nem mesmo a falta do MPF acarreta a nulidade do procedimento, mas tão-somente uma irregularidade administrativa. Confira-se:

*Ementa: MPF – FALTA DE RENOVAÇÃO NO PRAZO REGULAMENTAR – NULIDADE – INOCORRÊNCIA – O desrespeito à renovação do MPF no prazo previsto na Portaria SRF 1265/99 não implica na nulidade dos atos administrativos posteriores. Recurso voluntário negado. (CSRF/01-05.189, Sessão de 14/03/2005).*

*Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PORTARIA SRF Nº 1.265/99. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE. O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infralegal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal. A Portaria SRF nº 1.265/99 estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da*

*Receita Federal, sendo o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF mero instrumento de controle administrativo da atividade fiscal. EXIGÊNCIA FISCAL. FORMALIZAÇÃO. Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem nos arts. 7º, 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade, quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem. (ACÓRDÃO 203-08483, Sessão de 16/10/2002)*

*Ementa: NULIDADE - INOCORRÊNCIA - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infralegal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal. (Acórdão 108-08091, Sessão de 01/12/2004).*

*Ementa : recurso "ex officio" - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. O Mandado de Procedimento Fiscal instituído pela Port. SRF nº 1.265, de 22/11/99, é um instrumento de planejamento e controle das atividades de fiscalização, dispondo sobre a alocação da mão-de-obra fiscal, segundo prioridades estabelecidas pelo órgão central. Não constitui ato essencial à validade do procedimento fiscal de sorte que a sua ausência ou falta da prorrogação do prazo nele fixado não retira a competência do auditor fiscal que é estabelecida em lei (art. 7º do Lei nº 2.354/54 c/c o Dec.lei nº 2.225, de 10/01/85) para fiscalizar e lavrar os competentes termos. A inobservância da mencionada portaria pode acarretar sanções disciplinares, mas não a nulidade dos atos por ele praticados em cumprimento ao disposto nos artigos 950, 951 e 960 do RIR/94. 142 do Código Tributário Nacional. (Acórdão 107-07756, Sessão de 12/08/2004)*

O recorrente defende que os recibos e as declarações apresentados comprovam suficientemente seu direito à dedução em questão. Vejamos o que dispõe a legislação que rege a matéria, e como os Órgãos administrativos de julgamento a têm interpretado. Confira-se o estabelecido na Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, a propósito de dedução de despesas médicas:

*“Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:*

*(...).*

*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:*

*(...).*

*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;”*

Por sua vez, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, art. 73, dispõe:

*“Art.73. Todas as deduções estão sujeitas à 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). Grifos Acrescidos.*

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. Verifica-se, inclusive, que a indicação do cheque nominativo, apesar de conter muito menos informação que o recibo, é também eleito como meio de prova. Efetivamente, o contribuinte apresentou à fiscalização um recibo que não identifica o pagante e, portanto, não contém elemento essencial para sua validade e eficácia. Em sede de impugnação o autuado trouxe aos autos a Declaração de fl. 11, redigida de forma confusa, que não esclarece qual tratamento foi efetuado e quem foi o beneficiário. Penso que tal documento não dá o suporte necessário à comprovação da efetividade da despesa glosada.

Em outros recursos que passaram por este Colegiado, com despesas médicas elevadas, a parte interessada apresentou elementos de prova abundantes da necessidade da realização das despesas (os serviços médicos demandados), quando não o faziam em relação ao efetivo pagamento. Conforme DIPF à fl. 26, as despesas médicas deduzidas alcançam o percentual de 37% (trinta e sete por cento) do rendimento bruto total, apesar do contribuinte possuir dois planos de assistência médica (CEFET e IPMC). O Autuado recebe a integralidade dos rendimentos através de conta bancária, mas não consegue comprovar R\$11.500,00 de pagamento ao fisioterapeuta Edison Luiz M. de Camargo, cuja Declaração à fl. 13, lavrada de forma genérica, não especifica cada recebimento e o respectivo tratamento e beneficiário, nos termos do artigo 8º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.250, de 1995 e não se presta ao propósito de comprovar o efetivo desembolso do valores.

O ordenamento legal permite que o contribuinte realize pagamentos em moeda corrente e, por seu turno, os beneficiários desses são orientados a aceitá-los. Só que, mesmo esse modal de cumprimento de obrigações permite comprovação, uma vez que, em razão dos valores envolvidos, não há como compreender que não ocorreriam saques coincidentes, ou aproximados, em datas e valores para o pagamento de R\$1.900,00, realizado em 12 de fevereiro de 2002 ao Dr. Eduardo Murta, e de R\$11.500,00, realizado no ano-calendário de 2002, para pagamentos realizados ao Dr. Edison Luiz M. de Camargo.

Ressalte-se que despesa fisioterápica desta monta requer a realização de centenas de sessões, resultado de forte traumatismo ou enfermidade grave, para o qual o

interessado não apresentou nenhum elemento de prova relacionado à necessidade de tal despesa e a razão de não ter utilizado um de seus planos de saúde. Estas considerações objetiva analisar a matéria de forma ponderada, de acordo com a especificidade de cada caso. Diferentemente do que aduz o recorrente não objetiva dar nova interpretação aos fatos ou estabelecer novo critério jurídico. A glosa efetuada pela fiscalização, por seus fundamentos declinados na Descrição dos Fatos do Auto de Infração, à fl. 18, permanece incólume. É muito estranho um profissional emitir recibos, em diversos exercícios (no processo nº 10980.003173/2006-41 discute-se a mesma matéria), sem a identificação de quem o pagou. No caso de despesas médicas deve ainda identificar o beneficiário e o tratamento realizado. Não se trata de exigências descabidas ou ilegais, já que a legislação que rege a matéria dispõe que todas deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, devendo o contribuinte apresentar elementos de prova do efetivo desembolso dos valores e efetiva prestação do serviços.

Em que pese a jurisprudência colacionada no recurso em tela, filio-me aos julgados administrativos que acolhem as despesas expressas em recibos, quitados em dinheiro, quando houver prova efetiva da realização dos serviços médicos ou vinculação dos pagamentos indicados nos recibos, Para a situação revelada no caso em exame há que se comungar com o posicionamento expresso nas ementas dos Acórdãos da CSRF e do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, abaixo colacionadas, dentre muitas outras na mesma linha de entendimento:

*IRPF - DEDUÇÕES COM DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo, sem vinculação do pagamento ou a efetiva prestação de serviços. Essas condições devem ser comprovadas quando restar dúvida quanto à idoneidade do documento. (Ac. 1º CC 102-43935/1999 e Ac. CSRF 01-1.458)*

*IRPF - DESPESAS MÉDICAS - DEDUÇÃO - Inadmissível a dedução de despesas médicas, na declaração de ajuste anual, cujos comprovantes não correspondam a uma efetiva prestação de serviços profissionais, nem comprovado os desembolsos. Tais comprovantes são inaptos a darem suporte à dedução pleiteada. Legítima, portanto, a glosa dos valores correspondentes, por se respaldar em recibo imprestável para o fim a que se propõe. (Ac. 1º CC 104-16647/1998)"*

Em face ao exposto, rejeito as preliminares e, no mérito, nego provimento ao recurso.

  
José Raimundo Tosta Santos