



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

**Processo n°** 10980.005860/2005-10  
**Recurso n°** 156.549 Voluntário  
**Acórdão n°** **2802-00.432 – 2ª Turma Especial**  
**Sessão de** 18 de agosto de 2010  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** LUCIANE BRESSIANE VIEIRA DE ROCCO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2001

DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA.

Na apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física são dedutíveis as despesas com médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, efetuadas pelo contribuinte, relativas ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, quando comprovadas com documentação hábil e idônea. Recurso Voluntário Negado.

DEVIDO PROCESSO LEGAL.

Decorre do princípio constitucional do devido processo legal que o contribuinte deva se defender unicamente da imputação que lhe é feita no auto de infração, não cabe ao órgão julgador inovar na imputação para fundamentar a exigência de tributo. Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado da 2ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido(a) o(a) Conselheiro(a) Lúcia Reiko Sakae (relatora). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Claudio Duarte Cardoso.

(assinado digitalmente)

Francisco Assis de Oliveira Júnior - Presidente da 2ª. Câmara da 2ª. Seção do CARF – Portaria MF n° 256, de 22/06/2009, que aprovou o Regimento Interno do CARF, Anexo II, art. 18, XX

(assinado digitalmente)

Lucia Reiko Sakae- Relatora

(assinado digitalmente)

Jorge Claudio Duarte Cardoso - Redator designado.

EDITADO EM: 30/06/2011

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Valéria Pestana Marques (Presidente), Carlos Nogueira Nicácio, Jorge Claudio Duarte Cardoso, Guilherme Barranco de Souza (Suplente convocado), Lúcia Reiko Sakae e Sidney Ferro Barros. Ausente justificadamente a Conselheira Ana Paula Locoselli Erichsen.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão proferido na 1ª instância administrativa, pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, de fls. 24/27, que considerou procedente o lançamento, relativo à infração a seguir transcrita (cfme. Fl. 10):

“DEDUÇÃO INDEVIDA A TITULO DE DESPESAS MÉDICAS.

GLOSA DE DEDUÇÕES COM DESPESAS MÉDICAS REALIZADAS COM LUIZ CARLOS FORNAZZARI, PLEITEADAS INDEVIDAMENTE, CONFORME TERMO DE VERIFICAÇÃO DA AÇÃO FISCAL, QUE É PARTE INTEGRANTE DESTE AUTO DE INFRAÇÃO “

De acordo com o relatório da decisão recorrida a seguir transcrito que:

*“O Termo de Verificação da Ação Fiscal (fls. 15/17) esclarece que o beneficiário dos pagamentos de R\$ 3.500,00, Luiz Carlos Fornazzari, CPF 004.428.529-91, não se encontrava habilitado legalmente para a prestação dos serviços, em face do cancelamento de seu registro junto ao Conselho Regional de Odontologia (CRO).*

*Cientificada, a contribuinte apresentou, em 22/06/2005, a impugnação de fls. 01/05, acatada como tempestiva pelo órgão de origem (fl. 22-verso), alegando que os recibos das despesas médicas glosadas foram apresentados regularmente ao Fisco e comprovariam a efetiva prestação dos serviços pelo profissional emitente.*

*Invoca a total improcedência do auto de infração uma vez que desconhecia o cancelamento do registro do profissional junto ao Conselho Regional de Odontologia do Paraná, entendendo que essa situação, por si só, não invalida a realização dos serviços nem a comprovação da dedução pleiteada.*

*Instrui a petição com Certidão, emitida pelo CRO/PR, que confirma a inscrição de Luiz Carlos Fornazzari nesse Conselho, sob o nº417, desde 03/01/1968 (fl. 06).*

*Combate sua identificação como sujeito passivo da autuação, pois não lhe caberia o ônus de recolher o tributo devido pelo prestador dos serviços, tido, até então, como profissional qualificado e devidamente habilitado.*

*Aduz que, conforme determina o art. 197 da Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988, caberia ao Estado e, em especial, ao CRO/PR (Lei n.º 4.324, de 1964), fiscalizar e impedir a prestação de serviços por profissionais desabilitados.*

Ao final, requer a improcedência do auto de infração por não lhe ter dado causa, ratificando que ignorava as irregularidades pertinentes ao registro do profissional.”

Na decisão de 1ª instância, após a transcrição do artigo 8º da Lei nº 9.250/95 e artigo 73 e § 1º do RIR/99, foi mantido o lançamento nos seguintes termos:

Conforme explicitado no Termo de Verificação da Ação Fiscal (fls. 15/17), o Presidente do Conselho Regional de Odontologia do Paraná informou ao Fisco, em seu Ofício n.º 999, datado de 28/03/2004, que, embora registrado naquele órgão sob o nº CRO-PR 417, desde 03/01/1968, o cirurgião dentista Luiz Carlos Fornazzari, CPF 004.428.529-91, teve o registro cancelado em 09/08/1989 (fls. 23).

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a Lei também pode determinar a quem caberá a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu, expressamente, que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

(...)

No caso de deduções expressivas e incomuns, cabe ao fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público, implícito na correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 11, § 4º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943.

Importante frisar que à autoridade fiscal compete investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência ou não do fato tributário, observando os princípios do devido processo legal, da verdade material, do contraditório e da ampla defesa. Ao sujeito passivo, cabe, por meio dos elementos que demonstrem a efetividade do direito alegado, apresentar provas hábeis e suficientes para afastar a imputação da irregularidade apontada.

À luz dessas considerações, e não tendo a autuada logrado comprovar o efetivo pagamento das despesas, bem assim, a efetiva prestação dos serviços, não há como restabelecer a dedução das despesas médicas pleiteada, no valor de R\$ 3.500,00.

Isso posto, voto no sentido de considerar procedente o lançamento, mantendo o crédito consignado no auto de infração.”

A ciência de tal julgado se deu por via postal em 23/1/2007, consoante o AR – Aviso de Recebimento – de fl. 30

À vista da decisão, foi protocolizado, em 22/2/2007, recurso voluntário de fls. 36/ 41, no qual o pólo passivo questiona a decisão proferida.

Na peça recursal, o contribuinte transcrevendo, relativamente ao Direito os artigos 1º a 4º da Lei nº 5.081/66, que regula o exercício da odontologia, apresenta uma digressão sobre os artigos do Código Tributário Nacional - CTN em preliminar, considerando que as deduções não devam ser entendidas como opções ou faculdades possibilitadas ao contribuinte, mas que “do ponto de vista da exclusão do crédito tributário, os termos deduções e abatimentos, juridicamente, não podem ser diferenciados das isenções”; nessa linha, entende que “a fração dos rendimentos percebidos durante o ano-calendário, gasta nas despesas dedutíveis, é isenta da tributação do imposto de renda”

No Mérito, afirmando que caberia ao Poder Público fiscalizar o exercício regular da profissão, além do fato de que, segundo declaração de fls. 06 por ela juntada, o profissional estava regularmente inscrito, finaliza indicando os pontos de discordância, resumindo-os, como a seguir:

*“ a) O profissional estava devidamente registrado no Conselho Regional de Odontologia do Paraná.*

*b) O profissional prestou os serviços ao autuado.*

*c) Os recibos foram emitidos e assinados pelo profissional habilitado.”*

É o relatório

## **Voto Vencido**

Conselheiro Lucia Reiko Sakae, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e presentes, ainda, os demais requisitos formais de admissibilidade, dele conheço.

Inicialmente, cabe esclarecer que as deduções de base de cálculo encontram previsão legal no art. 8º, inciso II, alíneas “a”, e §2º, da Lei nº. 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que assim dispõe, relativamente às despesas médicas:

*“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 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.*

§ 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.)*

Restringe-se o litígio na contestação ao acórdão recorrido que manteve a autuação pela glosa da dedução pleiteada com o profissional odontólogo “Luiz Carlos Fornazzari”, no ano-calendário de 2.000, uma vez que a impugnante não logrou comprovar o efetivo pagamento das despesas, bem assim, a efetiva prestação dos serviços, considerando que tal profissional, conforme declaração do Conselho Regional de Odontologia do Paraná de fl. 23, estava com sua inscrição nesse órgão cancelada desde 09/08/1989.

Da análise dos autos observa-se que a recorrente não inova em sua petição, não juntando qualquer documentação que comprovasse a efetiva prestação de serviços supostamente realizada pelo profissional “Luiz Carlos Fornazzari”.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 15/ 17 que acompanhou o auto de infração, a fiscalização além de registrar a situação irregular do profissional, que se utilizava de dois números de inscrição, o seu próprio já cancelado e outro de um segundo profissional, relatou a necessidade da efetiva comprovação dos pagamentos e a efetiva prestação de serviços diante dos fatos observados, com fundamento na própria legislação, que dispõe sobre a dedução, já transcrita e no artigo 73 do RIR/99, a saber, exigência essa justificada principalmente em virtude da especificidade da situação do profissional:

*“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).*

*§2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irrecorrível na esfera administrativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, §5º).” (grifo nosso)*

Como disposto literalmente, para se beneficiar da dedução da base de cálculo, mister se faz a efetiva comprovação, com documentação hábil e idônea, dos serviços e pagamentos prestados a esse título.

Saliente-se que não se está a penalizá-la, indevidamente como alega, entendendo não ser a responsável pelas possíveis omissões de rendimentos do profissional, mas o que se exige neste processo é a comprovação da efetiva prestação de serviços e, via de consequência, de seu respectivo pagamento, uma vez que representando, as deduções, redução de tributo, cabe a ele provar de que a elas faz jus.

Cabe registrar, ainda, a título de esclarecimentos, apesar de não influir no litígio aqui analisado, que as deduções da base de cálculo não se enquadram no conceito de isenções, mas de reduções admitidas legalmente do total de rendimentos indicados no inciso I do artigo 8º da Lei nº 9.250/95, desde que atendidas as condições, especificadas nesse mesmo artigo, desta feita se não pleiteadas tempestivamente antes do procedimento fiscal, seria retificação de declaração, fato que não exclui as penalidades cabíveis, quando fosse o caso.

Desta feita, não comprovada a efetiva prestação de serviços ou o respectivo pagamento ao profissional, inclusive, não habilitado regularmente no devido Conselho Regional Profissional, há que se manter o lançamento nos exatos termos da decisão recorrida.

Conclusão.

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Brasília/DF, Sala das Sessões, em

Lucia Reiko Sakae- Relator

## **Voto Vencedor**

Jorge Claudio Duarte Cardos, Redator Designado

Peço vênia à ilustre relatora para discordar parcialmente de seu entendimento.

A razão da divergência de entendimento sobre o caso tratado está centrada no seguinte trecho do acórdão recorrido.

“O Termo de Verificação da Ação Fiscal (fls. 15/17) esclarece que o beneficiário dos pagamentos de R\$ 5.000,00, Luiz Carlos

Fornazzari, CPF 004.428.529-91, não se encontrava habilitado legalmente para a prestação dos serviços, em face do cancelamento de seu registro junto ao Conselho Regional de Odontologia (CRO).

Essa informação é corroborada pelos documentos de fls. 15/17, pois embora o auto de infração aponte que o Termo de Verificação da Ação Fiscal é parte integrante do auto de infração e lá tenham sido indicados os procedimentos adotados pela autoridade fiscal ao longo do procedimento de fiscalização, a conclusão a que chegou a autoridade fiscal para realizar a glosa de despesas médicas foi única e exclusivamente a utilização de recibos por profissional não habilitado.

É o que se apura tanto do auto de infração como do citado Termo de Verificação. Deste último extrai-se o seguinte excerto (fls. 17):

*A redução do saldo de imposto a restituir na DIRPF do exercício 2001, ano — calendário 2000, que deverá ser devolvido à SRF, e/ou o lançamento do imposto suplementar, sobre o qual houve o lançamento da multa de ofício de 75%, basearam-se na glosa de deduções de despesas médicas efetuadas com o Sr Luiz Carlos Fornazzari pleiteadas indevidamente na DIRPF do exercício 2001, • pela prestação dos serviços por profissional de saúde não habilitado legalmente. Ocorre que com a impugnação foi apresentado documento emitido pelo Conselho Regional de Odontologia (CRO), mais precisamente pelo mesmo signatário da declaração que a fiscalização tomou por base para considerar que o profissional não estava habilitado para exercer a profissão de odontólogo (Edson Milani de Holanda).*

Ressalta-se que a declaração que favorece o contribuinte é de 26 de novembro de 2004 (fls. 06), tem, portanto, data posterior àquela admitida pela fiscalização que é de 28 de março de 2004 (fls. 23).

Não há nos autos qualquer elemento que permita desconsiderar a última declaração prestada pelo CRO, na qual está consignado que o profissional está inscrito no CRO do Paraná, desde 01 de janeiro de 1968, e nada mais.

Eis o teor dessa declaração:

*Declaramos, a pedido da parte interessada que o (a) Cirurgião (a) Dentista Luiz Carlos Fornazzari, nascido; (a) em 17.09.1942 natural de Ponta ; Grossa - PR filho (a) de Luiz Fornazzari Netto e de Martha Padilha Fornazzari, 1) encontra-se inscrito junto a este CONSELHO REGIONAL DE ODONTOLOGIA DO PARANÁ, sob nº 417, junto ao livro 1B, folhas 7v, desde a data de 03.01.1968, NADA MAIS.*

Esse documento refuta a imputação constante do auto de infração de que os recibos foram emitidos por profissional não habilitado, porém no acórdão recorrido houve inovação na imputação, estabelecendo novas exigências e, dessa maneira, modificando o critério jurídico adotado no lançamento para fundamentar a exigência de tributo.

Em que pese seja sensível à preocupação do julgador de primeira instância, tomo como premissa que o princípio constitucional do devido processo legal exige que o processo caminhe sempre para frente e que o contribuinte arque com o ônus de defender-se unicamente da imputação que lhe foi feita no auto de infração, que nesses autos é unicamente a *glosa por utilização de recibos emitidos por profissional não habilitado*.

Assim, não cabe ao julgador ocupar o papel da autoridade lançadora.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso.

Jorge Claudio Duarte Cardoso



**Ministério da Fazenda**

## **PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO**

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

### **Histórico de ações sobre o documento:**

Documento juntado por FRANCISCO ASSIS DE OLIVEIRA JUNIOR em 30/06/2011 16:43:09.

Documento autenticado digitalmente por FRANCISCO ASSIS DE OLIVEIRA JUNIOR em 30/06/2011.

Documento assinado digitalmente por: JORGE CLAUDIO DUARTE CARDOSO em 27/07/2011, LUCIA REIKO SAKAE em 27/07/2011 e FRANCISCO ASSIS DE OLIVEIRA JUNIOR em 30/06/2011.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 09/10/2019.

### **Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:**

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

**EP09.1019.09568.3LA5**

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:**

**B0C343608FC89FB79338DBCD37AA73C1EFC42D88**