

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

**Processo nº** 10980.006714/2005-10  
**Recurso nº** 156.552 Voluntário  
**Acórdão nº** 2802-00.421 – 2ª Turma Especial  
**Sessão de** 18 de agosto de 2010  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** SILVIO MICHEL DE ROCCO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2002

**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 hospitalares, efetuadas pelo contribuinte, relativas ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, quando comprovadas com documentação hábil e idônea.

**DEVIDO PROCESSO LEGAL.**

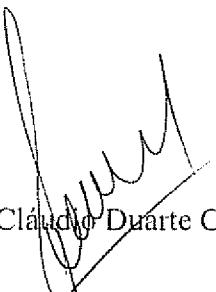
Decorre do princípio constitucional do devido processo legal que o contribuinte deva se defender unicamente da imputação que lhe é feita no auto de infração, não cabe ao órgão julgador inovar na imputação para fundamentar a exigência de tributo.

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, DAR PROVIMENTO ao recurso. Vencida a Relatora Conselheira Lúcia Reiko Sakae que negava provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jorge Cláudio Duarte Cardoso.

Valeria Pestana Marques - Presidente.



Jorge Cláudio Duarte Cardoso – Redator Designado.



Lucia Reiko Sakae - Relatora.

## EDITADO EM:

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ana Paula Locoselli Erichsen, Carlos Nogueira Nicacio, Jorge Cláudio Duarte Cardoso, Sidney Ferro Barros e Valeria Pestana Marques.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão proferido na 1<sup>a</sup> instância administrativa, pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, de fls. 38/43, que considerou procedente o lançamento, relativo à infração a seguir transcrita (cfme. Fl. 10):

**"DEDUÇÃO INDEVIDA A TÍTULO 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 transscrito, tem-se que:

*"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)"*

*Cientificado, o contribuinte apresentou, em 07/07/2005, a impugnação de fls 01/05, acatada como tempestiva pelo órgão de origem (fl 24), alegando que os recibos das despesas médicas glosadas foram apresentados regularmente ao Fisco e comprovavam 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).*

*Instrui a petição com Certidão, emitida pelo CRO/PR, que confirma a inscrição de Luiz Carlos Fornazzari nesse Conselho, sob o nº 417, desde 03/01/1968 (fl. 06).*

*Combatte 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 nº 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 nº 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. 25)*

*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*

*PF*

*MM*

*dedução das despesas médicas pleiteada, no valor de R\$ 5 000,00*

*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 24/1/2007, consoante o AR – Aviso de Recebimento – de fl. 32

À vista da decisão, foi protocolizado, em 22/2/2007, recurso voluntário de fls. 38/43, 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 ele juntado, 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

Conselheira Lucia Reiko Sakae, Relatora

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 hospitalares, 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 resarcimento 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.)*

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 2.001, uma vez que o 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. 25, estava com sua inscrição, nesse órgão, cancelada desde 09/08/1989.

Da análise dos autos observa-se que o 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 irrecorribel 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.

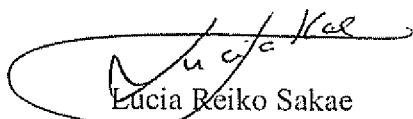
Saliente-se que não se está a penalizá-lo, indevidamente como alega, entendendo não ser o responsável pelas possíveis omissões de rendimentos do profissional, mas o que se exige neste processo é a comprovação da efetiva prestação de serviços e, via de consequência, de seu respectivo pagamento, uma vez 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.



Lúcia Reiko Sakae

## 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):

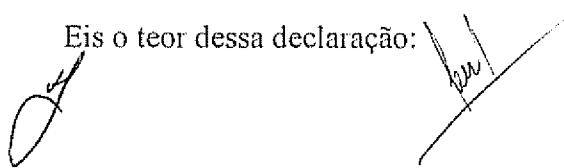
*"A redução do saldo de imposto a restituir na DIRPF do exercício 2002, ano - calendário 2001, que deverá ser devolvido à SRF, e/ou o lançamento do imposto suplementar, sobre o qual houve o lançamento da multa de ofício de 7,5%, basearam-se na glosa de deduções de despesas médicas efetuadas com o Sr Luiz Carlos Fornazzari pleiteadas indevidamente na DIRPF do exercício 2002, 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. 25).

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:



A handwritten signature in black ink, appearing to read "Jorge Claudio Duarte Cardos". To the right of the signature is a handwritten checkmark and the initials "JCD".

*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  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS  
**SEGUNDA CÂMARA DA SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

Processo nº: 10980.006714/2005-10

Recurso nº : 156.552

**TERMO DE INTIMAÇÃO**

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à **Segunda Câmara da Segunda Seção**, a tomar ciência do Acórdão nº...**2802-00.421**.

Brasília/DF,

---

EVELINE COÊLHO DE MELO HOMAR  
Chefe da Secretaria  
**Segunda Câmara da Segunda Seção**

Ciente, com a observação abaixo:

- (....) Apenas com ciência  
(....) Com Recurso Especial  
(....) Com Embargos de Declaração

Data da ciência: \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

Procurador(a) da Fazenda Nacional