



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

Processo n° 12739.000050/2008-15
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-003.405 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de maio de 2016
Matéria IRPF
Recorrente HUGO JOSÉ TEIXEIRA MOURA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Não padece de nulidade a Notificação de Lançamento que seja lavrada por autoridade competente, com observância ao art. 142, do CTN, e arts. 11 e 59, do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal e exerceu, dentro de uma lógica e nos prazos devidos, o seu direito de defesa.

Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial, verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte.

DIRPF. DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

A base de cálculo do imposto, no ano calendário, poderá ser deduzida das despesas relativas aos pagamentos efetuados a médicos, dentistas, psicólogos e outros profissionais da saúde, porém restringe-se a pagamentos efetuados pelo contribuinte, especificados e comprovados, nos termos da legislação pertinente (Lei nº 9.250, de 1995, artigo 8º e artigo 80 do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999).

Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a dedução de despesas médicas, no valor de R\$ 14.010,71.

Assinado digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Dílson Jatahy Fonseca Neto, Martin da Silva Gesto, Márcio de Lacerda Martins (Suplente Convocado) e Márcio Henrique Sales Parada. Ausente justificadamente a Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Relatório

Adoto como relatório, em parte, aquele elaborado pela Autoridade Julgadora de 1ª instância (fl. 101 e ss.), complementando-o ao final:

O processo refere-se à notificação de lançamento de fls. 12/15 lavrada em face do contribuinte acima identificado, em decorrência de procedimento interno de revisão de Declaração Anual de Ajuste de Imposto de Renda Pessoa Física relativo ao exercício 2004, por meio da qual foi exigido crédito tributário apurado no valor de R\$ 7.390,98, sendo imposto suplementar apurado no valor de R\$ 3.109,77, juros de mora no valor de R\$ 1.948,89 (calculados até 31/10/2008) e multa de ofício no valor de R\$ 2.332,32.

De acordo com o contido na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 13/14, a autoridade fiscal procedeu ao lançamento das seguintes infrações na notificação fiscal em exame:

- **Glosa de Dedução Indevida de Dependente** — R\$ 3.816,00 - mesmo após regularmente intimado, o contribuinte não se manifestou, motivo que ensejou a glosa por falta de atendimento a intimação fiscal;
- **Glosa de Dedução Indevida de Despesas Médicas** — R\$ 26.696,48 - mesmo após regularmente intimado, o contribuinte não se manifestou, motivo que ensejou a glosa por falta de atendimento a intimação fiscal;
- **Glosa de Dedução Indevida de Previdência Privada e Fapi** — R\$ 10.872,57 - mesmo após regularmente intimado, o contribuinte não se manifestou, motivo que ensejou a glosa por falta de atendimento a intimação fiscal;

• **Glosa de Dedução Indevida de Despesas com Instrução** — R\$ 3.996,00 - mesmo após regularmente intimado, o contribuinte não se manifestou, motivo que ensejou a glosa por falta de atendimento a intimação fiscal;

(...)

Ao analisar a manifestação de inconformidade, a Autoridade Julgadora de 1ª instância considerou todas as alegações da impugnação, em resumo:

1 - a intimação do contribuinte para prestar esclarecimentos é apenas um dos recursos de que dispõe a fiscalização para proceder a revisão da declaração, não sendo obrigatória e, na sua ausência, não implica em forma alguma em improcedência ou nulidade do procedimento fiscal. Infere-se dos documentos de fls. 79/81 que o interessado **foi cientificado** por meio de edital do *Termo de Intimação Fiscal n.º 2004/608341675351089* para prestar esclarecimentos, após o aviso de recebimento por correspondência ter sido devolvido (fls. 73) pelos correios, não sendo procedente, portanto, o argumento de ausência de intimação durante a ação fiscal.

2 - o Sr. Rodrigo César Passos Moura, portador do CPF 214.982.958-43, não pode ser considerado dependente do notificado, posto que este apresentou Declaração de Ajuste em separado para o exercício 2004, ano-calendário 2003, no modelo simplificado, tendo sido a retificadora transmitida em 23/03/2004 às 08:17 hs. por meio do Receitanet. Não consta que a Sra. Maria Selis (esposa) tampouco o Sr. Leandro (filho) tenham apresentado DIRPF em separado para o exercício de 2004. Desta forma, faz-se necessário restabelecer o valor da dedução de dependentes no valor de R\$ 2.544,00.

3 - não pode ser acatada a despesa de instrução de Rodrigo César Passos Moura, somente restou comprovada a relação de dependência do contribuinte com o filho Leandro Victor Passos Moura. Desta forma, é de se restabelecer a dedução com despesas de instrução com dependente no valor limite de R\$ 1.998,00.

4 - o valor de R\$ 10.872,57 declarados pelo notificado como contribuições à PGBL refere-se, na realidade, ao saldo em PGBL em 31/12/2003 e não ao total de contribuições (aportes) vertidas pelo interessado no exercício em análise. Deve ser mantida a glosa no valor de R\$ 10.872,57 conforme realizada pela autoridade fiscal.

5 - a dedução com despesas médicas é possível desde que 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, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento. Procedeu então a análise de cada documento, dentro desses parâmetros, concluindo pela procedência parcial.

Assim deu-se a decisão recorrida para considerar **procedente em parte** a impugnação apresentada.

Cientificado dessa decisão em 09/11/2010 (AR na folha 117), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 08/12/2010 (protocolo na folha 130).

Em sede de recurso, diz que o lançamento só teria validade se ele tivesse sido previamente intimado para prestar esclarecimentos, nos termos do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999). A ausência de intimação já seria motivo para ensejar a nulidade do lançamento. Mencionando a decisão de 1ª instância, que lhe foi em parte favorável, trata **tão somente da glosa de despesas médicas** que permaneceu após aquele julgamento, falando do artigo 80 do RIR/1999 e das exigências para que possa deduzir essa espécie de despesa na apuração anual do imposto. PEDE a nulidade do procedimento fiscal por ausência de intimação prévia e, alternativamente, que seja restabelecida a dedução com despesas médicas glosadas.

Em 18/05/2015 foi protocolizado pedido de tramitação prioritária, considerando o lapso decorrido entre a formalização do processo e a ausência de movimentação para julgamento.

Na folha 161 consta a impetração de Mandado de Segurança pleiteando determinação para que o CARF (autoridade coatora) realizasse a apreciação do processo e na folha 192 a Sentença da 2ª Vara Federal no DF que concedeu a segurança para que fosse proferida decisão nestes autos no prazo de trinta dias a contar da data da intimação.

Em 06 de abril de 2016 foi determinada a distribuição por sorteio a novo relator, tendo em vista o término do mandato do relator anterior (despacho fl. 195), o que foi feito em 13 de abril de 2016, sendo o processo incluído na pauta da sessão de julgamento imediatamente posterior, em maio de 2016.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Relator.

O recurso é tempestivo, conforme relatado e, atendidas as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

A numeração de folhas a que me refiro é aquela existente após a digitalização do processo, transformado em meio magnético. (arquivo formato .pdf)

DELIMITAÇÃO DA LIDE

Na Notificação de Lançamento, também conforme relatado, foram efetuadas glosas de diversas deduções pleiteadas pelo contribuinte, na sua declaração de ajuste anual. Ao julgar a impugnação, a Autoridade Julgadora de 1ª instância manifestou-se pormenorizadamente sobre todas elas, mantendo algumas e restabelecendo outras, de forma motivada e fundamentada.

Em sede de recurso, o contribuinte manifesta-se apenas em relação à parte da glosa de despesas médicas que não foram acatadas pelo Acórdão recorrido, para fins de dedução. Nada fala em relação a previdência privada/FAPI, dependentes ou despesas com instrução de pessoa não dependente. Assim, a parte não expressamente mencionada está preclusa, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não será tratada.

Apenas para registro, considerando a impetração do Mandado de Segurança relatado, verifico que tanto na petição quanto na sentença, que lhe deu provimento, existe um equívoco. Na petição (fl. 161) o requerente disse que "*em 18/11/2008 apresentou recurso junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Apenas em 15/12/2010 o aludido recurso foi recebido.*" Na sentença (fl. 193) o Magistrado diz que "*o recurso voluntário interposto pelo autor ... foi recebido pela Receita Federal em 18/11/2008...*" (datas grifadas no original).

Na folha 02 verifica-se que 18/11/2008 foi a data da apresentação da **impugnação**, em primeira instância, que ensejou a abertura do processo, protocolizado na mesma data. A essa impugnação, houve manifestação da Autoridade competente, conforme acórdão proferido em 13 de outubro de 2010 (fl. 100), do qual o contribuinte foi cientificado em 09 de novembro de 2010 (AR na folha 117) e apresentou, aí sim, o recurso voluntário em 08/12/2010.

NULIDADE. FALTA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA.

Essa breve explanação também serve, enfim, para destacar que como ensina Humberto Theodoro Júnior, "*enquanto processo é uma unidade, como relação processual em busca da prestação jurisdicional, o procedimento é a exteriorização dessa relação e, por isso, pode assumir diversas feições ou modos de ser.*" Ensina o renomado autor que "*procedimento é, destarte, sinônimo de 'rito' do processo, ou seja, o modo e a forma por que se movem os atos do processo*" (Theodoro Junior, Humberto in Curso de Direito Processual Civil, vol. I, 41 ed. Forense, Rio de Janeiro, 2004, p.303)

Pois bem, o procedimento está estruturado segundo fases lógicas, que tornam efetivos os seus princípios fundamentais, como o da iniciativa da parte, o do contraditório e o do livre convencimento do julgador.

Conforme os artigos 14 e 15 do Decreto 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, é a **impugnação da exigência**, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, que **instaura a fase litigiosa do procedimento**.

Quanto à questão da nulidade por não ter sido previamente intimado, observo nos dispositivos legais transcritos pelo recorrente, especialmente o artigo 835, § 1º do RIR/1999, que "*a revisão poderá ser feita em caráter preliminar, mediante a conferência sumária do respectivo cálculo correspondente à declaração de rendimentos...*". No § 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 nº 5.844, de 1943, art. 74, § 1º)*". Da mesma forma, existe a previsão no §1º do artigo 73, de que "*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).*" (sublinhei)

Assim, a revisão pode ser feita sem a audiência do contribuinte, apenas com revisão sumária de cálculos ou "com os elementos que dispuser", sendo os esclarecimentos escritos "*facultados*", o que tornaria o lançamento mais seguro e robusto.

Conforme lições processuais acima mencionadas, o procedimento se desenvolve em fases e a fase litigiosa começa com a impugnação da exigência formalizada na

Notificação de Lançamento, da qual o contribuinte foi regularmente intimado. Apresentou sua manifestação, conforme fl. 02 e seguintes, e os documentos que possuía, conforme fls. 22 e seguintes. Na impugnação questionou todas as glosas efetuadas, demonstrando conhecer a matéria fática e legal e exercendo seu direito de defesa dentro do prazo.

Cientificado do acórdão que analisou sua impugnação, novamente recorre dentro do prazo legal e demonstrando que está ciente das razões que motivaram a manutenção parcial da glosa das despesas médicas.

Assim, a teor do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que estabelece as regras do processo administrativo de exigência fiscal, são nulos os atos e decisões efetuados por pessoa incompetente (não é o caso) e os despachos e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa.

A Notificação contém todas as informações necessárias e os requisitos estabelecidos nos artigos 11 e 59 do referido Decreto e observa o artigo 142 do CTN e não se vislumbra, conforme acima exposto, nenhuma preterição do direito de defesa do contribuinte, na fase litigiosa, sendo-lhe facultado, conforme exerceu, seu direito.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade da autuação.

GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS

No recurso ao CARF recorre-se daquilo que foi disposto pelo Acórdão de 1ª instância. O Acórdão motivou individualizadamente cada glosa, para mantê-las em grande parte. Todo ato administrativo deve ser motivado. A motivação é a justificativa do ato e o motivo alegado é elemento que vincula o ato administrativo. Assim, deve-se ater, neste momento, sob pena de inviabilizar a defesa do contribuinte, aos motivos apresentados pela DRJ.

A Notificação de Lançamento considerou indevida a dedução com despesas médicas no total de R\$ 26.696,48. A DRJ, analisando os recibos e comprovantes apresentados, restabeleceu R\$ 1.991,25 (fls. 111/112) e observo, naqueles que não foram aceitos, que:

1 - em relação a Clínica São Gabriel - Godoy Penteado S/C, tratam-se de duas Notas Fiscais de serviços, cópia na fl. 41/42, onde a DRJ diz que "*não foi identificado o paciente*", mas os documentos são emitidos em nome de Hugo Moura (R\$ 3.120,00);

2 - em relação a Reoclin Ltda, tratam-se de recibos de fl. 46, onde a DRJ apenas apontou que "*Não há indicação nos comprovantes apresentados da pessoa beneficiária dos serviços prestados*". Ambos estão emitidos em nome de Hugo José Teixeira Moura. (R\$ 7.970,00)

3 - em relação a Cedda - Centro de Estudos da Disfunção Dento Articular S/C Ltda, também apontou-se apenas que "*Não há indicação no comprovante apresentado da pessoa beneficiária dos serviços prestados pela pessoa jurídica*". Trata-se de uma Nota Fiscal de serviços, cópia na folha 50, identificando prestação de serviços de clínica dentária e em nome de Hugo J. T. Moura. (R\$ 1.100,00)

4 - em relação a Hospital Pio XII, o mesmo foi apontado, ou seja, "*Não há indicação no comprovante apresentado da pessoa beneficiária dos serviços prestados pela*

pessoa jurídica". O comprovante está copiado na folha 60, emitido para Hugo José Teixeira Moura, com a descrição dos serviços, no valor de R\$ 1.708,80.

5 - em relação a Tomovale Centro de Diagnóstico por Imagem, tratou-se da mesma forma dos itens anteriores. O recibo está na folha 66 e emitido em nome de Hugo José Teixeira Moura, no valor de R\$ 111,91.

Se o problema nestes documentos acima listados era tão somente a falta de indicação do beneficiário do tratamento, cite-se a Solução de Consulta Interna (SCI) da Coordenação Geral de Tributação - Cosit nº 23, de 30 de agosto de 2013:

Solução de Consulta Interna nº 23 Cosit

Data 30 de agosto de 2013

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

DESPESAS MÉDICAS. IDENTIFICAÇÃO DO BENEFICIÁRIO.

São dedutíveis, da base de cálculo do IRPF, as despesas médicas realizadas pelo contribuinte, referentes ao próprio tratamento e de seus dependentes, desde que especificadas e comprovadas mediante documentação hábil e idônea.

Na hipótese de o comprovante de pagamento do serviço médico prestado ter sido emitido em nome do contribuinte sem a especificação do beneficiário do serviço, pode-se presumir que esse foi o próprio contribuinte, exceto quando, a juízo da autoridade fiscal, forem constatados razoáveis indícios de irregularidades.(sublinhei)

Considerando que nestes autos, tanto na Notificação quanto no Acórdão recorrido não foi levantado nenhum indício de irregularidade nos recibos/notas acima tratados, salvo a falta de indicação do beneficiário, mas que todos estão emitidos em nome do próprio contribuinte Hugo José Moura, deve ser restabelecida a dedução com essas despesas que, somadas, importam em R\$ 14.010,71.

Prosseguindo:

6 - em relação a Cláudia F. de Oliveira - a DRJ disse que os recibos não preenchiam os requisitos do artigo 80 do RIR/1999. No recurso, o contribuinte transcreve a decisão e defende que "*deve ser considerado idôneo pois preenche os requisitos legais*", sem maiores detalhes. Bem, no seu recurso o contribuinte copiou e destacou quais seriam esses requisitos legais, dispostos no inciso III, § 1º do artigo 80 do RIR/1999 (fl. 135). Há de convir que o recibo de folha 48, no valor de R\$ 4.320,00 não contém sequer a identificação (nome) tampouco o endereço de quem os recebeu. É comum que o profissional da área de saúde coloque um carimbo onde, além de seu nome e especialidade, vem a indicação do CPF e do registro no Conselho Profissional. Não existe nesse documento. Além disso, observo no canto superior esquerdo, reservado ao "número" que trata-se de um documento "provisório", sem que se apresente o "definitivo", que subsidiaria a despesa. No recibo seguinte (R\$ 100,00) falta a indicação do endereço, que é expressamente colocado entre os requisitos de validade do

documento, conforme o inciso III acima citado, sem que a deficiência tenha sido sanada em sede recursal, mesmo após a exposição da DRJ. Mantém-se a glosa.

7 - em relação a Artromed Equipamentos Médicos - a DRJ dispôs que a despesa é indedutível por se tratar de aquisição de aparelhos ortopédicos e próteses. Bem, trata-se de uma empresa que fornece equipamentos médicos. O contribuinte alega no recurso que realizou uma cirurgia no ombro e "*por conseqüente lógico*" foi necessária a aquisição de materiais para fixação dos seus tendões. Mais uma vez o artigo 80 do RIR/1999, inciso V, é claro, e no caso de próteses e aparelhos ortopédicos, a dedução é aceita se houver o receituário médico e a nota fiscal em nome do beneficiário, o que não é o caso dos documentos acostados na fl. 62/63 (valor de R\$ 3.827,00), que não são nota fiscal, não identificam o equipamento adquirido tampouco a finalidade. Observo que o requisito do receituário médico foi suprido com o documento apresentado na folha 142, juntamente com seu recurso, mas impossível considerar que as cópias de transferência bancária sejam "nota fiscal" (fl. 62/63). Mantém-se a glosa.

8 - em relação a comprovante de rendimentos emitidos pelo Comando da Aeronáutica com intenção de deduzir despesas médicas com plano de saúde, a DRJ apontou que o plano de saúde era de natureza "familiar", não individual, e que o documento não esclarecia quais membros da família eram cobertos pela assistência. Lembrou que o filho Rodrigo César não poderia ser considerado como dependente e que não poderia saber se o mesmo estava na cobertura do Plano ou não. No recurso o contribuinte trata especificamente desse ponto dizendo que Rodrigo não estava incluído e apontando que seja observado o comprovante que só contém "dois códigos", um da esposa do contribuinte e outro do filho Leandro Victor.

Analisando o comprovante, de folha 68, existe a indicação "despesas médicas: *contr. famil (L30, L80) + ind. despesas (L90) = R\$ 2.435,76-CNPJ (SARAM) ...*". O contribuinte deduziu esse valor, em sua declaração como "SARAM". Conforme folha 70, verifico que o mesmo era segurado da Sul América Seguro Saúde S/A tendo recebido alguns reembolsos pelo pagamento de consultas médicas.

Atendo-me à questão da falta indicação dos beneficiários do plano de saúde, que indubitavelmente não se referia apenas ao próprio contribuinte, conforme levantado pela DRJ, e, portanto, inaplicável a Solução de Consulta da Cosit, acima transcrita, de fato não é possível identificar quem eram os membros da família passíveis da cobertura.

A questão dos códigos não esclarece a situação, a meu ver. O contribuinte poderia obter uma declaração do Plano que listasse de forma límpida os beneficiários, já que envolve órgão e empresa do porte do Comando da Aeronáutica e a Sul América Seguros, respectivamente. Não o fez, apenas alegando que o filho Rodrigo não era um dos segurados. Mas lembro que esse filho fora incluído como dependente e suas despesas com instrução foram pleiteadas como dedutíveis pelo contribuinte, na declaração sob revisão, ambas as deduções restando não aceitas pela DRJ e não questionadas em sede de recurso.

Como as despesas dedutíveis são apenas aquelas relativas ao próprio contribuinte e a seus dependentes legais, e não sendo possível atestar quais são os beneficiários do Plano de saúde, entendo correto o estabelecido na decisão recorrida. Mantém-se a glosa.

CONCLUSÃO

Processo nº 12739.000050/2008-15
Acórdão n.º **2202-003.405**

S2-C2T2
Fl. 204

Pelo exposto, **voto por dar provimento parcial** ao recurso para restabelecer **despesas médicas** glosadas pela Notificação de Lançamento, no valor de R\$ 14.010,71 (além daquelas que já haviam sido providas pela DRJ).

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada

CÓPIA