



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

Processo nº 13876.001142/2008-01
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2101-01.236 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de agosto de 2011
Matéria Glosa de despesas médicas
Recorrente Maria Ondina Marques de Almeida
Recorrida Fazenda Nacional

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2004

Ementa: NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Tendo sido observado o princípio da legalidade, estando correta a tipificação do fato e a conseqüente imposição da penalidade cabível e não havendo cerceamento do direito de defesa, inexistente razão para se anular o lançamento efetuado.

DESPESAS MÉDICAS E ODONTOLÓGICAS. DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO. Podem ser deduzidos como despesas médicas e odontológicas os valores pagos pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar elementos de prova da efetividade dos serviços prestados ou dos correspondentes pagamentos. Para fazer prova das despesas médicas pleiteadas como dedução na declaração de ajuste anual, os documentos apresentados devem atender aos requisitos exigidos pela legislação do imposto de renda pessoa física.

Recurso voluntário negado.

Crédito tributário mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário, para manter a exigência, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS - Presidente.

(assinado digitalmente)

CELIA MARIA DE SOUZA MURPHY - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), José Raimundo Tosta Santos, Gonçalo Bonet Allage, Alexandre Naoki Nishioka, Gilvanci Antonio de Oliveira Sousa, Celia Maria de Souza Murphy (relatora).

Relatório

Em desfavor da contribuinte MARIA ONDINA MARQUES ALMEIDA foi emitida a Notificação de Lançamento de fls. 30 a 34, na qual é cobrado o imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF) suplementar correspondente ao ano-calendário de 2003 (exercício 2004), no valor total de R\$ 2.073,80 (dois mil e setenta e três reais e oitenta centavos), acrescido de multa de lançamento de ofício e de juros de mora, calculados até 30 de junho de 2008, perfazendo um crédito tributário total de R\$ 4.842,73 (quatro mil, oitocentos e quarenta e dois reais e setenta e três centavos).

As infrações apontadas pela Fiscalização encontram-se relatadas na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, às fls. 31 e 32. A Fiscalização alega ter havido a dedução indevida de despesas médicas, o que resultou na glosa do valor de R\$ 31.301,92, por suposta falta de comprovação ou falta de previsão legal para sua dedução, com base no artigo 8.º, inciso II, alínea “a” e §§ 2.º e 3.º da Lei n.º 9.250, de 1995; artigos 43 a 48 da Instrução Normativa SRF n.º 15, de 2001; artigos 73, 80 e 83, inciso II do Decreto n.º 3.000, de 1999 – RIR/99.

Em 18 de julho de 2008 foi apresentada Impugnação (fls. 01 a 12), na qual a contribuinte:

(i) confirma ter recebido a Notificação e requer o seu cancelamento em razão de ter sido comprovada a regularidade das deduções pleiteadas;

(ii) descreve os fatos, transcreve a legislação e norma de regência da matéria, para argumentar que apresentou os recibos médicos que atendem aos requisitos legais, ressaltando que neles constam o nome, o endereço e o CPF do profissional;

(iii) deduz que a glosa se justificaria, na visão do Fisco, no artigo 73 do RIR/99; mas alega que, ainda esse dispositivo pudesse ser citado e ainda que fosse dado ao agente da Fiscalização o direito de estabelecer juízo subjetivo, os documentos apresentados não podem ser ignorados, pois atendem aos requisitos legais;

(iv) sustenta que o lançamento constante deste processo consiste em ato de arbítrio, passível de correção em primeira instância administrativa;

(v) afirma que os profissionais envolvidos não são fantasmas e que a confirmação dos valores pode ser cruzada "on-line", devendo ser declarado nulo o lançamento.

Ao examinar o pleito, a 11.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo 2 decidiu pela improcedência da Impugnação, por meio do Acórdão n.º 17-42.683, de 21 de julho de 2010, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003

DESPESAS MÉDICAS. GLOSA

Incabível a dedução de despesas médicas ou odontológicas quando o contribuinte não comprova a efetividade dos pagamentos feitos e dos serviços realizados. Para fazer prova das despesas médicas pleiteadas como dedução na declaração de ajuste anual, os documentos apresentados devem atender aos requisitos exigidos pela legislação do imposto de renda pessoa física.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 25 de outubro de 2010 (fls. 56 a 68), no qual alega, preliminarmente, ter havido ofensa ao princípio da legalidade, insculpido no artigo 5.º, inciso II, da Constituição Federal. Pondera que apresentou todos os documentos exigidos e necessários para comprovar os valores lançados em sua declaração de rendimentos, a título de deduções, mas, mesmo assim, foi autuada. Entende estarem comprovadas as despesas, na forma exigida pela lei e requer, por esse motivo, seja declarado nulo o auto de infração.

Transcreve dispositivos da legislação tributária sobre a matéria, alegando, no mérito, que a glosa não se justifica, porquanto foram apresentados os recibos originais de suas despesas, nos quais constam o nome, endereço e o CPF do profissional.

Pondera que a única norma que poderia dar algum embasamento ao lançamento fiscal seria a do artigo 73 do atual Regulamento do Imposto sobre a Renda, com embasamento legam em Decreto-Lei de 1943, a seu ver revogado, por incompatibilidade com normas posteriores que estabelecem de maneira diversa, inclusive a Lei n.º 9.250, de 1995.

Defende que o artigo 73 do Decreto n.º 3.000, de 1999, não confere ao Fisco o direito de estabelecer juízo subjetivo próprio e, mesmo que assim fosse, a veracidade dos documentos apresentados não pode ser aferida mediante o que o Fisco considera valores fora dos padrões, já que os profissionais prestadores dos serviços são de alto nível. Por esse motivo, entende que o lançamento de ofício foi um ato de arbítrio, passível de correção já na primeira instância administrativa.

Acrescenta, por fim, que os profissionais que receberam os pagamentos da Recorrente não são fantasmas, podem ser encontrados para confirmar os valores recebidos e que, nos dias atuais, o cruzamento "on line" resolve a questão. Por todo o exposto, propugna

pela declaração da nulidade do lançamento de ofício, com a restauração do valor a restituir devido, mais os acréscimos incidentes.

É o relatório.

Voto

Conselheira Celia Maria de Souza Murphy

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais previstos no Decreto n.º 70.235, de 1972. Dele conheço.

Em sua peça recursal, a contribuinte pleiteia a nulidade do lançamento de ofício, alegando, preliminarmente, ter havido ofensa ao princípio da legalidade, já que apresentou todos os documentos exigidos e necessários para comprovar os valores lançados em sua declaração de rendimentos, a título de deduções, mas, mesmo assim, foi autuada.

Cabe, primeiramente, apontar as hipóteses de nulidade dos atos e termos processuais, de acordo com o que prevê o Decreto n.º 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

No âmbito dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é autoridade competente para promover a ação fiscal o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, nos termos da Lei n.º 11.457, de 2007:

"Art. 6.ª São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;

d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a

1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;

e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;

f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte;

II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil. (g.n.)

Também não se verifica preterição do direito de defesa. Os fatos que ensejaram o lançamento e respectiva fundamentação legal estão perfeitamente descritos na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal e na sua Complementação, itens integrantes da Notificação de Lançamento. A Recorrente foi regularmente intimada a apresentar os comprovantes de despesas médicas declaradas em sua DIRPF/2004 e, posteriormente, a apresentar documentação comprobatória do efetivo recebimento e do efetivo pagamento desses serviços, mediante a apresentação de receitas médicas, conta hospitalar, pedidos/resultados de exames, cópia de cheques, ordens de pagamento, transferências bancárias, saques coincidentes em datas e valores com a prestação dos serviços, entre outros. Após notificada, à Recorrente foram concedidos os prazos legais para pagamento ou apresentação de impugnação e para interposição de recurso voluntário.

Ademais, ao exigir a comprovação das deduções feitas na declaração de imposto sobre a renda de pessoa física de ajuste correspondente ao exercício de 2004, o Auditor Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil baseou-se na lei.

Vejamos o que diz o artigo 73 do Decreto n.º 3.000, de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda, cuja matriz legal é o artigo 11 do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943:

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).

(...) (grifou-se)

Temos que o lançamento constante deste processo originou-se de procedimento de revisão de declaração, previsto no artigo 835 do Decreto n.º 3.000, de 1999. Tal dispositivo prevê, **in verbis**:

Art. 835. As declarações de rendimentos estarão sujeitas a revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 74).

§ 1º A revisão poderá ser feita em caráter preliminar, mediante a conferência sumária do respectivo cálculo correspondente à

declaração de rendimentos, ou em caráter definitivo, com observância das disposições dos parágrafos seguintes.

§ 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).

§ 3º Os pedidos de esclarecimentos deverão ser respondidos, dentro do prazo de vinte dias, contados da data em que tiverem sido recebidos (Lei nº 3.470, de 1958, art. 19).

§ 4º O contribuinte que deixar de atender ao pedido de esclarecimentos ficará sujeito ao lançamento de ofício de que trata o art. 841 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 74, §3º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 149, inciso III)."

Das normas deduzidas do **caput** e do § 1.º do artigo 73 do Decreto n.º 3.000, de 1999, e também do artigo 835 do mesmo ato regulamentar, depreende-se que a autoridade lançadora está autorizada a exigir comprovação ou justificação das deduções efetuadas e glosar, mesmo sem a audiência do contribuinte, deduções consideradas exageradas em relação aos rendimentos declarados. Desse modo, no presente caso, ao exigir, mediante intimação regular à contribuinte, as comprovações das despesas médicas e odontológicas utilizadas como deduções na declaração de imposto de renda, o agente da Administração agiu em consonância com o que prevê a legislação reguladora da matéria. E, assim sendo, não houve qualquer ilegalidade por parte do procedimento do Auditor Fiscal.

Ante o que prevêem o artigo 73, **caput** e § 1.º, e artigo 835, § 4.º do Decreto n.º 3.000, de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda, acima transcritos, existe base legal para o lançamento sempre que a Autoridade lançadora julgar insuficientes as provas apresentadas pelo contribuinte para justificar deduções.

Isto posto, não se tendo verificado qualquer uma das hipóteses de nulidade previstas no artigo 25 do Decreto n.º 70.235, de 1972, e não tendo havido qualquer ilegalidade no procedimento fiscal, é de se afastar a preliminar suscitada.

No mérito, a Recorrente pondera que a única norma que poderia dar algum embasamento ao lançamento fiscal seria a do artigo 73 do atual Regulamento do Imposto sobre a Renda, com fulcro em Decreto-Lei de 1943 (a Recorrente refere-se ao Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943), a seu ver revogado, por incompatibilidade com normas posteriores que estabelecem de maneira diversa, inclusive a Lei n.º 9.250, de 1995.

A regra de revogação das leis é tema do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 4.657, de 1942 – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (anteriormente denominada Lei de Introdução ao Código Civil), a qual assim prescreve:

Art.2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

Não se constata, entre as normas do artigo 8.º da Lei n.º 9.250, de 1995 (que regula a dedução com despesas médicas), ato legal suscitado pela Recorrente como revogador, e as dos §§ 3.º e 4.º do artigo 11 do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943 (matrizes legais do **caput** e do § 1.º do artigo 73 do Decreto n.º 3.000, de 1999), qualquer incompatibilidade. As normas do artigo 8.º da Lei n.º 9.250, de 1995, regulamentadas pelo artigo 80 do Decreto n.º 3.000, de 1999, apenas complementam as normas anteriores, expedidas por meio do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943. Sendo assim, não há que se falar em revogação dos mencionados §§ 3.º e 4.º do artigo 11 do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943.

A Recorrente defende ainda que o artigo 73 do Decreto n.º 3.000, de 1999, não confere ao Fisco o direito de estabelecer juízo subjetivo próprio e, mesmo que assim fosse, a veracidade dos documentos apresentados não pode ser aferida mediante o que o Fisco considera valores fora dos padrões, já que os profissionais prestadores dos serviços são de alto nível. Por esse motivo, entende que o lançamento de ofício foi um ato de arbítrio, passível de correção já na primeira instância administrativa.

Salientamos, como já exposto, que, com base no artigo 73 do Decreto n.º 3.000, de 1999, no exercício de suas funções, é dever do agente da Fiscalização, sob pena de responsabilidade funcional, exigir os comprovantes das despesas médicas deduzidas pelo contribuinte, na forma da lei, e fazer o lançamento de eventuais diferenças apuradas, a teor do que prescreve o artigo 142, **caput** e parágrafo único, da Lei n.º 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional. Se discordar do lançamento, o contribuinte pode impugná-lo, no âmbito administrativo ou judicial, no exercício do seu direito ao contraditório e à ampla defesa, garantido no artigo 5.º, inciso LV, da Constituição Federal.

A Recorrente alega ter apresentado todos os documentos exigidos e necessários para comprovar os valores lançados em sua declaração de rendimentos, a título de deduções.

Sobre a forma como devem ser comprovadas as deduções utilizadas, na declaração de imposto sobre a renda de pessoa física com despesas médicas, vejamos o que diz o artigo 8.º da Lei n.º 9.250, 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 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 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;

(...) (grifou-se)

Depreende-se, dos dispositivos acima transcritos, que os comprovantes de despesas, para fins de dedução do imposto sobre a renda, devem demonstrar tanto o efetivo pagamento feito pelo contribuinte quanto o recebimento do valor correspondente pelo prestador do serviço, em decorrência da referida prestação, ao próprio contribuinte ou a dependente seu, tudo de forma especificada.

A glosa perpetrada no presente processo, e mantida pela decisão de primeira instância administrativa, no valor de R\$ 31.301,92, corresponde aos valores declarados como despesas médicas com: Unimed (R\$ 16.301,92, glosa parcial); Julia Mara Orfali (R\$ 4.000,00); Solange S. X. Silveira (R\$ 3.000,00); Leda M. Barbosa Chierighini (R\$ 6.000,00) e Leandro Bueno (R\$ 2.000,00).

O único documento concernente ao pagamento feito a Unimed consta às fls. 16 (Declaração do Sindicato dos Trabalhadores no Serviço Público Municipal de Itu), e comprova ter sido pago o valor de R\$ 1.804,48. Este documento foi acatado pela Fiscalização. Não existe, nos autos, comprovação de pagamento correspondente à glosa de R\$ 16.301,92, que fica, portanto, mantida.

Os recibos correspondentes à dedução com pagamentos feitos a Julia Mara Orfali foram anexados às fls. 28. Consta ainda uma declaração da emitente dos referidos recibos, às fls. 18, na qual informa ter recebido pagamentos da Recorrente em dinheiro. Situação semelhante verifica-se no caso da profissional Leda M. Barbosa Chierighini: há recibos anexados às fls. 20 a 23 e Declaração às fls. 18, na qual a profissional informa, igualmente, ter recebido todos os pagamentos em dinheiro. Nesses casos, quando o pagamento é feito em espécie, reforça o conjunto probatório a juntada, por exemplo, de extratos bancários com transferências bancárias ou saques em valores e datas compatíveis com os valores declarados. A contribuinte foi intimada a apresentar essas provas, no entanto, não o fez. As provas que apresentou restringiram-se a recibos e declarações das profissionais. Essas provas são frágeis, não sendo, a meu ver, suficientes para demonstrar, de forma cabal, a efetiva prestação dos serviços e o efetivo desembolso por parte da contribuinte, conforme exigem os incisos II e III do § 2.º do artigo 8.º da Lei n.º 9.250, de 1995, anteriormente transcritos. Sendo assim, mantém-se a glosa.

Os recibos emitidos por Solange S. Xavier da Silveira não cumprem os requisitos previstos no inciso III do § 2.º do artigo 8.º da Lei n.º 9.250, de 1995. Também não ficou comprovado o efetivo desembolso dos valores deduzidos pela contribuinte, tal como

exige o inciso II do mesmo § 2.º do artigo 8.º da Lei n.º 9.250, de 1995. Fica mantida, portanto, a glosa.

Os recibos emitidos por Leandro Bueno (fls. 29), igualmente, não cumprem os requisitos do inciso III do § 2.º do artigo 8.º da Lei n.º 9.250, de 1995. A declaração feita pela Recorrente, juntada às fls. 19 dos autos, na tentativa de suprir a falha, informa o endereço do emitente, mas mesmo assim não há, nos documentos apresentados, especificação do serviço profissional prestado. Nesses casos, em que a descrição do serviço prestado é genérica, reforçam as provas, por exemplo, a apresentação de pedidos ou resultados de exames efetuados e receitas médicas. A contribuinte foi intimada a apresentar esses documentos, mas não o fez. O conjunto probatório (recibo e declaração) é ainda insuficiente para cumprir os requisitos do inciso II do mencionado § 2.º do artigo 8.º da Lei n.º 9.250, de 1995, haja vista não ter ficado demonstrado o efetivo desembolso, pela contribuinte, do valor correspondente ao pagamento pelos serviços profissionais prestados, razão pela qual é de se manter a glosa.

A Recorrente alega, por fim, que os profissionais que receberam os pagamentos não são fantasmas, podem ser encontrados para confirmar os valores recebidos e que, nos dias atuais, o cruzamento “on line” resolve a questão. Sobre o alegado, saliento, em primeiro lugar, que não se está questionando, neste processo, a idoneidade dos profissionais citados. Trata-se, sim, do cumprimento dos requisitos exigidos pela legislação do imposto sobre a renda para que a dedução de despesas com a prestação de serviços médicos possa ser aceita. Sobre o cruzamento “on line” de informações de prestadores de serviços de saúde, esclareço que tal pedido não pode ser atendido, pois a Secretaria da Receita Federal do Brasil não dispõe, para o exercício em questão, de sistema que contemple tais informações.

Ante todo o exposto, voto por afastar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário, para manter a exigência.

(assinado digitalmente)

Celia Maria de Souza Murphy - Relatora