



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12739.000014/2009-24
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2003-000.267 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 22 de outubro de 2019
Recorrente SIDNEY BANDEIRA CARTAXO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2003

DEDUÇÃO COM DESPESAS MÉDICAS

Somente são dedutíveis quando da elaboração da Declaração de Ajuste Anual os gastos efetivamente realizados e comprovadamente pagos, mediante documentação sobre a qual não paire nenhuma dúvidas, com os profissionais de saúde, sob pena de não serem aceitas pela autoridade administrativa lançadora.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Pelos elementos constantes dos autos, fica sem fundamento a alegação de cerceamento do direito de defesa, na medida em que o interessado, tanto na fase de fiscalização, quanto na fase impugnatória, teve oportunidade de carrear aos autos documentos, informações, esclarecimentos, no sentido de elidir a tributação contestada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Raimundo Cássio Gonçalves Lima – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Raimundo Cássio Gonçalves Lima (Presidente), Gabriel Tinoco Palatnic e Wilderson Botto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo II (DRJ/SP2), acórdão da 11ª Turma nº 17.46.987, de 15 de dezembro de 2010 (e-fls. 73/82), que julgou improcedente a impugnação

apresentada contra lançamento suplementar por ausência de comprovação das despesas médicas/odontológicas lançadas na declaração anual de ajuste do indigitado ano-calendário:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Pelos elementos constantes dos autos, fica sem fundamento a alegação de cerceamento do direito de defesa, na medida em que o interessado, tanto na fase de fiscalização, quanto na fase impugnatória, teve oportunidade de carrear aos autos documentos, informações, esclarecimentos, no sentido de elidir a tributação contestada.

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.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte, e não ao Fisco, a prova das informações constantes da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimado da decisão em 17/02//2011, por meio de aviso de recebimento (e-fls. 88), o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, por meio de representante legal, em 18/03/2011 (e-fls. 93/112), no qual reiterou as seguintes teses de defesa:

“(i) repisa a argumentação de que teria havido o cerceamento de direito de defesa em face, ao seu entender, não ter havido a formalização do procedimento administrativo impossibilitando o seu conhecimento; por não haver a autoridade aceitar as deduções devidamente comprovadas; que teria havido a negativa de ciência ao processo, citando em seu socorro dispositivos do Decreto nº 70.235/72;

(ii) No mérito; se insurge contra a manutenção pela autoridade de piso da glosa com a dedução das despesas médicas consideradas em sua declaração de ajuste e objeto de autuação fiscal, ponderando se tratar todos de documentos, inclusive indicando alguns valores, que se encontram de acordo com o nosso regramento jurídico; que teria havido no caso a inversão do ônus da prova em seu desfavor;

(iii) alfim, requer a esse Conselho: a seja declarada a nulidade do lançamento lavrado, tendo em vista o cerceamento do direito de defesa do contribuinte, ora Recorrente, pela recusa da autoridade administrativa em fornecer cópia do processo que ensejou a Notificação de Lançamento; b) seja declarada a nulidade da decisão da DRJ/SP II, tendo em vista o cerceamento de defesa do contribuinte, pela ausência de juntada nos presentes autos, pelo Sr. Auditor Fiscal, de via da Notificação de Lançamento e dos elementos que a instruíram; c) sejam aceitos os documentos que comprovam a efetiva utilização dos serviços médicos; d) seja declarada a nulidade do ato do Sr. Auditor-Fiscal que, insubsistentemente, lançou notificação de lançamento sobre valores comprovadamente gastos com despesas médicas; f) seja totalmente reformada a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II,

para julgar improcedente a Notificação de Lançamento lavrada, determinando-se o seu cancelamento e arquivamento; g) requer a produção de todos os meios de provas admitidos no processo administrativo”.

Sem contrarrazões ou manifestação pela Procuradoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Raimundo Cássio Gonçalves Lima, Relator.

Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de trinta dias, e estão presentes os demais pressupostos de admissibilidade, de tal forma que deve ser conhecido.

Preliminares

Cerceamento de direito de defesa

O recorrente protestou pela ocorrência de cerceamento do direito de defesa durante o curso do procedimento de fiscalização, acarretando, ao seu entender, em nulidade do procedimento por desobediência ao preceito no art. 3º da Lei nº 9.784, de 29/01/1999, dispositivo que transcreveu previamente em sua peça impugnatória.

Porém, cumpre esclarecer que os procedimentos da autoridade fiscalizadora têm natureza inquisitória, portanto, não se sujeitam ao contraditório os atos lavrados nesta fase. Somente depois de lavrado o auto de infração ou notificação e instalado o litígio administrativo é que se pode falar em obediência aos ditames do princípio do contraditório e da ampla defesa. Após instaurado o litígio, o interessado dispôs de todos os meios para se defender.

Nesse sentido tem decidido o Conselho de Contribuintes:

NORMAS PROCESSUAIS- NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO-

A fase de investigação e formalização da exigência, que antecede a fase litigiosa do procedimento, é de natureza inquisitorial, não prosperando a argüição de nulidade do auto de infração por não observância do princípio do contraditório. Assim também a mesma argüição, quando fundada na alegação de falta de motivação do ato administrativo, que, de fato, não ocorreu. (Acórdão 101-93425)

Por outro lado, a nulidade do auto de infração poderá ser declarada no caso de não constar, ou constar de modo errôneo no mesmo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito a defesa. No entanto, no caso em tela observa-se que o auto de infração contém os elementos necessários e suficientes para o atendimento do art. 10 do Decreto 70.235/72, não ensejando declaração de nulidade.

Mesmo que o impugnante tivesse alegado expressamente cerceamento de defesa em decorrência de suposta simples referência genérica aos artigos, uma vez que ele se defendeu adequadamente, descaberia a preliminar de nulidade como se verifica na ampla jurisprudência

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - INEXISTÊNCIA -

Inexiste nulidade no auto que contém a descrição dos fatos e seu enquadramento legal, permitindo amplo conhecimento da alegada infração. (Ac. 1º CC - 108-05.383)

PAF- NULIDADE - AUTO DE INFRAÇÃO - Não há que se alegar cerceamento de defesa por inadequado enquadramento legal no Auto de Infração, quando este está mencionado de forma satisfatória, ensejando minuciosa defesa do sujeito passivo. (Ac. 1º CC - 104- 17073)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - Contendo o auto de infração completa descrição dos fatos e enquadramento legal, mesmo que sucintos, atendendo integralmente ao que determina o art.10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, especialmente quando a infração detectada foi simples falta de recolhimento de tributo. (Ac. 2º CC - 202-11700)

Cumprido esclarecer que as hipóteses de nulidade que dão causa a nulidade no processo administrativo fiscal estão elencadas pelo Decreto nº 70.235/1972 em seus arts. 59 e 60, "*in verbis*":

"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;

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio."

Não se vislumbra no caso em exame, a ocorrência de qualquer das hipóteses retrotranscritas, visto que o lançamento foi levado a efeito por autoridade competente, tendo sido concedido ao contribuinte amplo direito a. defesa e ao contraditório, mediante a oportunidade de apresentar, no curso da ação fiscal e na impugnação provas capazes de refutar os pressupostos em que se baseou o lançamento de ofício.

Não há dúvidas de que o princípio do contraditório e da ampla defesa deve ser amplamente observado após o início do litígio administrativo. Isso decorre de nosso Estado de Direito, além de haver dispositivo constitucional expresso com tal conteúdo.

Contudo, é preciso verificar se, de fato, caracterizou-se alguma situação em que foi-lhe negado esse direito. Não é parece ser o caso dos autos. O interessado aponta como fato específico que caracterizaria o cerceamento do direito de defesa a recusa na obtenção de cópias de sua peças e conhecimento das decisões proferidas, garantias contidas no dispositivo que transcreveu na defesa.

No entanto, os autos foram formalizados como tal somente em 12/01/2009, com a protocolização da sua Impugnação, todos os documentos emitidos em datas anteriores foram por ele recebidos, conforme o próprio defendente relata na descrição dos fatos na sua impugnação.

Quanto aos demais argumentos expendidos em seus vários requerimentos também não merece prosperar, em virtude de que o recorrente se utilizou de todos os meios que se encontram previstos no Decreto n.º 70.235/72 com vistas a demonstrar a sua irrisignação.

Em tal diapasão, fica afastada a questão preliminar de nulidade em razão do alegado Cerceamento do Direito de Defesa.

Mérito

Delimitação da Lide

Cinge-se a questão devolvida ao conhecimento desse órgão julgador de 2ª instância aquela atinente à possibilidade da manutenção da dedutibilidade dos gastos com assistência médica e odontológica que teriam sido prestadas ao recorrente.

Despesas Médicas/Odontológicas

Disse o ilustre julgador *a quo* ao enfrentar a matéria trazida à baila no presente Recurso Voluntário:

Os recibos emitidos pela Dra. Ana Cláudia não podem ser acatados como hábeis para comprovar os pagamentos neles consignados pelo pagamento dos serviços executados e indicados no documento de fls. 40/41, pois não atendem aos requisitos formais estabelecidos na legislação indicada (§ 2º, inciso III., do artigo 8º, da Lei 9.250/95), assim como os demais recibos emitidos pelos profissionais acima relacionados, que sequer ficou comprovada a realização dos serviços para dependente ou para o próprio.

Portanto, agiu corretamente a fiscalização ao exigir a comprovação do efetivo dispêndio mediante a comprovação bancária, posto que, diversamente do que afirma o defendente, os recibos apresentados por si só não comprovam o pagamento dos valores neles consignados, pelas falhas apontadas para essa finalidade, nos termos da legislação de regência da matéria. Deixando de fazê-la, alegando ter efetuado os pagamentos em dinheiro, sujeitou-se ao lançamento do crédito apurado em infração descrita.

Com relação ao pagamento para a UNIMED, a declaração de fl. 34 emitida em 07/01/2009 informa que o plano de saúde que possui o defendente mantém os beneficiários dependentes José Bandeira de Melo (Pai), Laura Cartaxo de Melo (Mãe), Rodrigo Cartaxo (Filho), Paloma Cartaxo (filha) e Maria Clara da Costa (Ex- cônjuge).

Mesmo que fosse válido para comprovar despesas ocorridas em 2003, inclui não dependente e não indica quais os valores correspondentes ao custeio da manutenção de cada um dos integrantes.

O Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte Ano Calendário 2003 (fl. 35) emitido pela Fonte Pagadora UNIMED não faz prova a favor do defendente, e sim contra ele.

Acertadamente a fiscalização glosou o valor de R\$2.067,00 expressamente consignado no campo "Outras Informações".

Consta no referido campo como segue:

Despesas Médicas Cooperados / Dependentes R\$ 5.829,00

Despesas Médicas AGREGADOS R\$ 2.067,00.

Conforme já relatado, em princípio, admite-se como prova idônea de pagamentos, os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado.

Entretanto, o fato de as deduções apresentarem valores elevados, por si só, motivo para a autoridade fiscal ser mais cautelosa e exigir outros elementos de prova da efetividade da prestação do serviço e do pagamento das referidas despesas.

Não se trata aqui de concluir que há limites para estas deduções, que não os há. Nem que são situações que não possam ocorrer. As deduções são expressivas e cabe ao fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 11, § 4º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943.

Assim é que, nessas circunstâncias, a mera apresentação de recibos, desacompanhada de documentação que ateste o pagamento dos valores neles constantes e a realização dos serviços, é insuficiente para caracterizar a efetividade da despesa passível de dedução.

É conveniente lembrar, por fim, que a contribuinte é a responsável perante o fisco pela guarda dos documentos que serviram de base para o preenchimento de sua declaração, enquanto não decorrido o prazo decadencial. Assim, ao fazer pagamentos de despesas que serão utilizadas *a posteriori*, para dedução da base de cálculo do imposto de renda, tem que se cercar de precauções para a eventualidade de comprovação.

Pelo exposto, não tendo a interessada carreado aos autos elementos de prova que demonstrassem, inequivocamente, que os serviços profissionais foram prestados e que os correspondentes pagamentos de honorários foram efetuados, mantém-se a glosa das despesas médicas relativas aos profissionais, bem como a referente à UNIMED.

Façamos agora, por necessário, com vista a uma melhor exegese, preliminarmente uma breve digressão pelos atos que tratam da matéria em questão constante da presente lide.

A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual tem como supedâneo legal os seguintes dispositivos do art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, a seguir descritos:

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.

Trata pormenorizadamente da matéria o art. 80 do Decreto n.º 3.000/1999, (RIR),

in verbis:

DEDUÇÃO NA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS

Seção I

Despesas Médicas

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias ([Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a"](#)).

§ 1º O disposto neste artigo ([Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º](#)):

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 Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ 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.

§ 2º Na hipótese de pagamentos realizados no exterior, a conversão em moeda nacional será feita mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da

América, fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento.

§ 3º Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais.

§ 4º As despesas de internação em estabelecimento para tratamento geriátrico só poderão ser deduzidas se o referido estabelecimento for qualificado como hospital, nos termos da legislação específica.

§ 5º As despesas médicas 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 da declaração de rendimentos ([Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º](#)).

Ainda de acordo com o art. 835 do Decreto 3.000/1999 (RIR), ali se encontra devidamente plasmado que todas as deduções declaradas pelos contribuintes estão sujeitas à sua devida comprovação, a juízo da autoridade lançadora, na forma preconizada no seu art. 73, como se transcreve:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

Quando não devidamente comprovadas quando solicitadas pelo órgão fiscalizador, cabe à autoridade lançadora efetuar o lançamento de ofício com base nas infrações apuradas, de acordo com o art. 841 do RIR dantes citado, *in verbis*:

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo.

(...)

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

Deveras, em atendimento ao princípio da capacidade contributiva que se encontra devidamente insculpido no art. 145, § 1º da CR/88, a legislação ordinária que cuida do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas preconiza que na declaração de ajuste anual, para fins de apuração da base de cálculo do imposto, que poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, dentro do 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, quando destinados tais serviços ao contribuinte e aos seus dependentes.

Contudo, segundo dicção constante do art. 8º, § 2º, III, da Lei nº 9.250/95, as deduções ficam condicionadas a que os pagamentos sejam especificados e comprovados, com a indicação do nome, endereço e CPF ou CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita a respectiva comprovação mediante a apresentação de cheque nominativo com o qual foi efetuado o pagamento.

Destarte, verifica-se que a dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte fica sim condicionada ao preenchimento dos requisitos legais especificados. De se observar que a dedução exige a efetiva prestação do serviço, tendo como beneficiário o declarante ou seus dependentes, bem como que o pagamento tenha se realizado pelo próprio

contribuinte. Em existindo fundadas dúvidas em um desses requisitos, é direito/dever (art. 142, parágrafo único, do CTN) da fiscalização exigir provas adicionais da efetividade do serviço, do beneficiário deste e do pagamento efetuado, sendo dever do contribuinte apresentar, quando solicitado, comprovação ou justificação idônea, sob pena de ter suas deduções não admitidas pela autoridade fiscal.

A lei poderá determinar a quem caiba o ônus de provar determinado fato. É justamente o que acontece com os casos das deduções permitidas pela legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei n.º 5,844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a vir a comprová-las ou a justificá-las, deslocando para ele o ônus da prova.

Importa destacar que não é a autoridade fiscal quem necessita provar a efetividade da realização das despesas médicas e odontológicas existiram ou não, mas sim o sujeito passivo, haja vista que a dedução na declaração de ajuste, com a consequente redução na base de cálculo do imposto devido, estará gerando um benefício em prol do mesmo, e ele mesmo contribuinte fazê-lo mediante documentação hábil e idônea.

Na relação jurídica processual tributária compete ao sujeito passivo fornecer, sempre quando devidamente solicitados, todos os elementos que possam vir a elidir a imputação de eventual irregularidade, e se a comprovação é possível e ele não a faz porque não pode ou não quer fazê-la deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das respectivas deduções, por falta de comprovação e justificação, tendo em vista a máxima jurídica de que “o direito não socorre a quem dorme”.

Em tal diapasão, considero que nenhum reparo há de ser feito na decisão de piso, devendo permanecer hígida a mesma pelos seus próprios fundamentos.

Conclusão

Diante do exposto, voto por CONHECER o Recurso Voluntário para REJEITAR A PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Raimundo Cássio Gonçalves Lima

