



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10730.010362/2010-06
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2003-004.355 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 22 de novembro de 2022
Recorrente FLAVIO ARMANDO NERY DE OLIVEIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2009

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA. IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO PARCIAL.

São dedutíveis os pagamentos efetuados pelos contribuintes a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, desde que devidamente comprovados. A dedução das despesas médicas é condicionada a que os pagamentos sejam devidamente comprovados com documentação idônea que indique o nome, endereço e número de inscrição no CPF ou CNPJ de quem os recebeu, ou ainda com documentação correlata pertinente, esclarecendo o efetivo dispêndio correlato. Comprovação parcial de parte das despesas com documentos pertinentes.

APRESENTAÇÃO DE NOVAS ALEGAÇÕES E PROVAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO. RELATIVIZAÇÃO DA PRECLUSÃO DO DIREITO.

As alegações de defesa e as provas cabíveis devem ser apresentadas na impugnação, precluindo o direito de o sujeito passivo fazê-lo em outro momento processual, cabendo a relativização da mesma caso os novos argumentos e provas prestem-se a complementar os já apresentados em sede impugnatória.

NORMAS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato

NORMAS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO. RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO APÓS NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO. DESCABIMENTO.

A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde e antes de notificado o lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar a glosa de dedução indevida de despesas médicas no valor de R\$10.510,00. Vencida a conselheira Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, que negava provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima, Wilderson Botto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 50 e ss.), interposto contra o Acórdão de Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (e-fls. 36 e ss.) que considerou, por unanimidade de votos, procedente em parte a Impugnação do contribuinte apresentada diante de Notificação de Lançamento (e-fls. 05 e ss.), lavrada pela constatação de Dedução Indevida de Previdência Privada e Fapi, de Dedução Indevida com Despesas de Instrução e de Dedução Indevida de Despesas Médicas.

Adoto o Relatório da DRJ, abaixo transcrito, por esclarecer os fatos ocorridos.

Contra o contribuinte foi lavrada a Notificação de Lançamento de fls.05/12 relativa ao Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física, ano-calendário 2008, para cobrança do crédito tributário de R\$ 2.163,45.

O lançamento é decorrente das seguintes infrações:

*dedução indevida de previdência privada e Fapi, no valor de R\$ 3.882,38;

*dedução indevida de despesa com instrução de R\$ 2.142,29;

*dedução indevida de despesas médicas, no montante de R\$ 22.994,00;

O enquadramento legal encontra-se às fls.07,08,10 e 12.

Inconformado, o interessado ingressou com a impugnação de fl.02, requerendo seja refeita a Notificação de Lançamento, tendo em vista que os documentos ora anexados alteram o lançamento.

A decisão de primeira instância foi proferida com a seguinte ementa:

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

Exercício: 2009

DEDUÇÃO INDEVIDA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA E FAPI.
MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (art. 17 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

DEDUÇÃO INDEVIDA COM DESPESA COM INSTRUÇÃO

É de se aceitar despesa de instrução que tenha sido realizada em estabelecimento de ensino regular, comprovada por meio de documentação hábil e idônea.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS

Só é de se aceitar as despesas médicas realizadas pelo contribuinte com o seu próprio tratamento e/ou com o de seus dependentes, cuja comprovação da efetividade do serviço prestado, bem como do correspondente pagamento, restou demonstrado nos autos, por documentos hábeis e idôneos, nos termos da legislação de regência.

Ciente do acórdão da DRJ em 19/06/2013 (e-fls. 48), o(a) contribuinte, em 12/07/2013 (e-fls. 50), apresentou recurso voluntário, no qual alega, em apertado resumo, que as despesas médicas estão comprovadas pelos documentos acostados aos autos. Junta novos documentos (e-fls. 55 e ss.). Aponta ainda seu entendimento de que não deve ser responsabilizado pelo erro de outros e subsidiariamente solicita retificação de sua Declaração de Ajuste Anual – DAA, ambos novação argumentativa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Ricardo Chiavegatto De Lima - Relator(a)

Cumpridos os requisitos legais para a apresentação do recurso, o qual encontra-se tempestivo, o mesmo deve ser conhecido.

A lide remanescente versa acerca de dedução indevida de despesas médicas no valor de R\$22.994,00.

Destaque-se que os argumentos preliminares e meritórios se confundem na peça recursal e, dessa forma, serão analisados em conjunto.

Como apontado, remanesce na contenda a Glosa relativa a Dedução Indevida de Despesas Médicas, cf. Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal da Notificação de Lançamento (e-fls. 09/10) e cf. excerto abaixo extraído da Decisão Guerreada.

Voto

...

Portanto, a dedução de despesas médicas na declaração da contribuinte está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados.

..., a dedução a título de despesas médicas é condicionada a que os pagamentos sejam especificados e comprovados com documentos **originais que indiquem nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem os recebeu.**

Inicialmente, é de se informar que, foram glosadas pela fiscalização (fl.10) as seguintes despesas médicas:

CLINICA PRO-ASLAN LTDA	R\$ 21.794,00
INSTITUTO DE FISIOTERAPIA	R\$ 400,00
DIAGNÓSTICOS DA AMÉRICA S.A	R\$ 385,00
LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICA	R\$ 415,00
T O T A L	R\$ 22.994,00

Constata-se que os recibos acostados pelo interessado às fls. 13/16 não se referem às despesas acima citadas.

Conseqüentemente, há que se manter integralmente a glosa de despesas médicas apontadas no lançamento, no valor de R\$ 22.994,00.

...

Os **novos argumentos e as novas provas** colacionadas apresentados apenas em sede de recurso voluntário podem, na espécie, serem conhecidos com **relativização de sua preclusão**, com base no disposto no Decreto nº 70.235/1972, art. 16, inciso III e § 4º, uma vez que visam à complementação dos argumentos e provas já expostos em sede impugnatória. Tratam-se do entendimento de que não deve ser responsabilizado pelo erro de outros e subsidiariamente a solicitação de retificação de sua DAA, além de novos documentos relativos a suas despesas médicas (e-fls. 55 e ss.).

Quanto à **dedução despesas médicas**, são dedutíveis da base de cálculo do IRPF os pagamentos efetuados pelos contribuintes a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a"), desde que devidamente comprovados.

No que tange à **comprovação**, a dedução a título de despesas médicas é condicionada ainda ao atendimento de algumas formalidades legais: os pagamentos devem ser especificados e comprovados com documentos originais que indiquem nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem os recebeu (art. 8º, § 2º, inc. III, da Lei 9.250, de 1995).

Esta norma, no entanto, não dá aos **recibos** valor probante absoluto, ainda que atendidas todas as formalidades legais. A apresentação de recibos de pagamento com nome e CPF do emitente têm potencialidade probatória relativa, não impedindo a autoridade fiscal de coletar outros elementos de prova com o objetivo de formar convencimento a respeito da existência da despesa e da prestação do serviço.

No caso das deduções do Imposto de Renda Pessoa Física, o **ônus da prova** é do contribuinte, que é quem se beneficia da redução da base de cálculo do imposto, e, não o fazendo, deve este assumir as consequências legais, resultando no não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. O ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto a determinado fato questionado

Nesse sentido, o artigo 73, *caput* e § 1º do RIR/1999, autoriza a fiscalização a exigir **provas complementares** se existirem dúvidas quanto à existência efetiva das deduções declaradas. Ou seja, com isso o legislador deslocou para o contribuinte o ônus probatório, uma vez que ele pode ser instado a comprovar ou justificar suas deduções.

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. (Grifei).

E também não deve ser negligenciado que a **valoração das provas** pelas Autoridades Julgadoras Administrativas é livre, com base no Decreto 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal – PAF. Senão, veja-se o Artigo 29 do citado Decreto:

Art. 29. **Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção**, podendo determinar as diligências que entender necessárias. (ora grifado)

Em apreciação a cada despesa médica glosada, inicie-se com a apreciação das provas apresentadas relativas ao tratamento junto à **Clínica Pró Aslan Ltda**. Verifica-se que os Contratos de Prestação de Serviços Médicos e Afins entre a Clínica Citada e a Sra. Gisele Tudrej (e-fls. 55/57 e 61/63) não podem ser considerados como elementos comprobatórios para afastamento das glosas, uma vez que a citada Senhora não é parte nesta Contenda Administrativa e não consta como dependente do interessado em sua DAA (e-fl. 24, campo “Dependentes”).

Já o contrato assinado ente a Clínica em pauta e o próprio interessado (e-fls. 58/60), no valor de R\$10.510,00, acompanhados com os canhotos dos cheques emitidos pelo interessado e enumerados no referido contrato (e-fls. 64), além dos recibos apresentados (e-fls. 66/67), cheques e recibos que comportam o valor inferior ao apresentado pelos mesmos para as despesas médicas do interessado, formam um arcabouço probatório que pode ser então pertinente para o **afastamento da glosa** relativa a este valor apreciado (**R\$10.510,00**).

Já quanto ao dispêndio no valor de **R\$400,00** que busca o contribuinte comprovar através de recibo emitido por pessoa física que seria anteriormente responsável pelo **Instituto de Fisioterapia**, não há como ser feita a conexão entre as pessoas física e jurídica, impossibilitando então sua consideração para comprovação de dispêndio médico, devendo então ser **mantida a glosa**.

O contribuinte não apresentou argumentos ou provas para afastamento das despesas médicas realizadas frente a **Diagnósticos da América S/A (R\$385,00)** e **Laboratório de Análises Clínica (R\$425,00)**, **glosas** estas que devem então ser **mantidas**.

Indique-se que no Direito Tributário, via de regra, a responsabilidade por infrações à legislação fiscal é de **ordem objetiva**, pois independe da vontade do agente ou responsável, e desnecessária a prova contundente pelo Fisco para seu afastamento. Nesse sentido, cite-se o Código Tributário Nacional, que ao tratar da responsabilidade por infrações, determina em seu artigo 136:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (...)

Afastado portando o argumento de que o interessado não pode ser responsabilizado pelo erros de outrem.

E por fim, quanto ao pedido recursal relativo à retificação da DAA, aponte-se como **impertinente a aceitação da Declaração Retificadora** neste momento da contenda, diante do cristalino enunciado tanto do Artigo 147 do CTN quanto da Sumula CARF n. 33, abaixo apresentados:

Código Tributário Nacional – CTN

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Súmula CARF nº 33:

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Verifica-se portanto que, apreciados e todos os argumentos apresentados pelo contribuinte, há motivo para retificação apenas parcial da Decisão *a quo* proferida, com o afastamento da glosa a título de despesas médicas de apenas **R\$10.510,00**, comprovadamente dispendido pelo contribuinte junto à Clínica Pró Aslan Ltda.

Dispositivo

Isso posto, voto em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar a glosa de dedução indevida de despesas médicas no valor de R\$10.510,00.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima