



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10940.001222/2009-20  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-011.076 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 9 de maio de 2023  
**Recorrente** ALEXANDRE WOLANSKI NEGRÃO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. PRELIMINAR. NULIDADE. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA PARA PARTICIPAÇÃO NO PROCEDIMENTO. DESNECESSIDADE.

Não viola o direito à ampla defesa (art. 59. II do Decreto 70.725/1972) a ausência de intimação prévia do sujeito passivo para apresentar razões durante a constituição do crédito tributário. Embora a intimação prévia possa eventualmente ser útil para reduzir a litigiosidade, a legislação de regência determina que o sujeito passivo será obrigatoriamente notificado ao término da constituição do crédito tributário, momento em que deverá ser-lhe assegurada oportunidade para a impugnação. Preliminar de nulidade rejeitada.

DESPESAS MÉDICAS. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE OUTROS ELEMENTOS DE PROVA PELO FISCO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO COM DOCUMENTAÇÃO COMPLEMENTAR.

Podem ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda os 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, pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar motivadamente elementos de prova da efetividade dos serviços médicos prestados e dos correspondentes pagamentos.

MULTA. RAZOABILIDADE, PROPORCIONALIDADE E CONFISCO. PENALIDADE. LEGALIDADE.

A sanção prevista pelo art. 44, I, da Lei nº 9:430 é uma sanção pecuniária a um ato ilícito, configurado na falta de pagamento ou recolhimento de tributo devido, ou ainda a falta de declaração ou a apresentação de declaração inexata. Portanto, a aplicação é devida diante do caráter objetivo e legal da multa aplicada.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, nos termos da Súmula CARF nº 02.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão n.º 2401-011.075, de 09 de maio de 2023, prolatado no julgamento do processo 10940.001221/2009-85, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Wilsom de Moraes Filho, Rayd Santana Ferreira, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Miriam Denise Xavier (Presidente).

## **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de processo decorrente da Notificação de Lançamento de Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), referente à Declaração de ajuste do IRPF 2006, referente ao ano-calendário 2005, lavrada para cobrança do IRPF Suplementar, multa de ofício e juros de mora, em razão de terem sido verificadas as seguintes infrações:

- Dedução indevida de despesas médicas;
- Dedução indevida de Previdência Privada e FAPI
- Dedução indevida de despesas com instrução.

Tendo em vista a apresentação da Declaração de ajuste anual, o Recorrente foi intimado e, como não foi apresentada qualquer resposta, foi realizada a intimação por edital. Não sendo apresentada resposta, foi gerada a Notificação de Lançamento para cobrança do tributo.

Posteriormente o Recorrente apresentou Impugnação, mediante procurador constituído, com os seguintes argumentos, em síntese:

- O Impugnante não reside no endereço em Curitiba, tendo se mudado para Ponta Grossa. O Impugnante apresenta documentos comprobatórios da mudança de endereço e diz que a sua intimação para comprovação dos seus direitos não se deu;

- O Impugnante não soube da intimação por edital, e essa não passa de uma ficção jurídica;
- Que teria se mudado para se tratar de um quadro de stress;
- Apresenta comprovantes de despesas médicas e pugna pela revisão do lançamento;
- Sobre o valor deduzido a título de contribuição à Previdência Privada e Fapi, que teria solicitado demonstrativo de pagamentos ao Banco Santander de São Paulo, documento que deveria ser apresentado em 15 dias pelo Banco;
- Sobre as despesas com instrução, o Impugnante deixou de contestar tal glosa por não possuir a documentação necessária para comprovar tais despesas.

Juntados os comprovantes relativos às contribuições à Previdência Privada Bradesco, a Delegacia de Julgamento de Curitiba proferiu o Despacho determinando o retorno dos autos para a unidade de origem para análise dos documentos apresentados pelo Impugnante.

Em razão do exposto, foi proferido o Despacho Decisório opinando pela manutenção das glosas realizadas.

Intimado, o Impugnante, por meio de seus procuradores constituídos, apresentou Manifestação de Inconformidade com os seguintes argumentos, em síntese:

- nulidade do procedimento fiscal ante o Desrespeito aos Princípios da Legalidade, Motivação, Devido Processo Legal, e do Contraditório e da Ampla Defesa;
- da Correta Dedução dos Gastos com Saúde efetivada pelo Impugnante em suas Declarações do IRPF;
- tais deduções são amparadas pelos arts.: 8º, II, "a", da Lei n.º 9.250/95; 80, do Decreto n.º 3.000/99; e 43 da Instrução Normativa SRF n.º 15/2001;
- que os pagamentos efetivados pelo Impugnante encontram-se comprovados nestes autos, ou seja, foram apresentados todos os documentos que comprovam a realização de tais despesas médicas.
- há de se frisar que o referido tratamento foi de cunho psiquiátrico/psicológico, pelo que se fizeram necessárias várias consultas, de forma reiterada, justamente para que o tratamento obtivesse êxito.
- da abusividade da multa de 75% imposta.

Em razão da não apresentação de recurso à instância superior no prazo de 30 dias, foi lavrado Termo de Perempção.

O Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba julgou a Impugnação do Recorrente improcedente, mantendo a exigência do imposto de renda da pessoa física, acrescido de multa de ofício e juros de mora, relativo ao ano-calendário de 2005. O Acórdão de piso foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2005

PRELIMINAR. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

INOCORRÊNCIA.

Afasta-se a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa quando se verifica que concretamente o contribuinte compreendeu perfeitamente os fatos imputados e deles se defendeu vigorosamente.

INCONSTITUCIONALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. DESPESAS MÉDICAS. PARCIAL.

Considera-se como não impugnada a parte do lançamento com a qual o contribuinte concorda ou não se manifesta expressamente.

DESPESAS MÉDICAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual, além de restrita às hipóteses previstas em lei, está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, podendo ser exigida a demonstração do efetivo desembolso e dos serviços contratados.

MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

Tratando-se de lançamento de ofício, é legítima a cobrança da multa de ofício de 75%, a qual é devida em face de infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A utilização da taxa Selic como juros moratórios decorre de expressa disposição legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente da decisão, o Recorrente apresentou Recurso Voluntário reiterando os argumentos apresentados na Impugnação, quais sejam:

- nulidade do procedimento fiscal ante o Desrespeito aos Princípios da Legalidade, Motivação, Devido Processo Legal, e do Contraditório e da Ampla Defesa;
- da Correta Dedução dos Gastos com Saúde efetivada pelo Impugnante em suas Declarações do IRPF;
- tais deduções são amparadas pelos arts.: 8º, II, "a", da Lei n.º 9.250/95; 80, do Decreto n.º 3.000/99: e 43 da Instrução Normativa SRF n.º 15/2001;
- que os pagamentos efetivados pelo Impugnante encontram-se comprovados nestes autos, ou seja, foram apresentados todos os documentos que comprovam a realização de tais despesas médicas.
- há de se frisar que o referido tratamento foi de cunho psiquiátrico/psicológico, pelo que se fizeram necessárias várias consultas, de forma reiterada, justamente para que o tratamento obtivesse êxito.
- da abusividade da multa de 75% imposta.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

## **Voto**

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

### **Admissibilidade**

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

### **Nulidade**

Argumenta o sujeito passivo que o seu direito de defesa teria restado prejudicado, na medida em que não fora intimado regularmente a apresentar suas razões antes da constituição do crédito tributário. Na verdade, o sujeito passivo fora intimado a apresentar os comprovantes que embasaram as deduções realizadas, tendo alegado a mudança do seu endereço e o desconhecimento da intimação por edital.

Não está caracterizada a nulidade sugerida. Embora a prévia notificação ao sujeito passivo para esclarecimento de questões controversas possa reduzir a complexidade da aplicação da legislação tributária, bem como a necessidade

de contencioso administrativo, a autoridade fiscal tem competência para constituir o crédito tributário se tiver acesso a todos os dados necessários para identificar a ocorrência do fato jurídico tributário, interpretar a legislação de regência, calcular o montante devido e informar ao sujeito passivo acerca da existência da obrigação tributária e de seus termos.

E foi exatamente o que ocorreu no presente caso. Uma vez notificado sobre o lançamento, foi assegurado ao sujeito passivo o direito à apresentação da respectiva impugnação (art. 145, I do Código Tributário Nacional – CTN e art. 14 do Decreto 70.235/1972).

No caso em exame, o sujeito passivo teve a oportunidade de impugnar o lançamento, tendo o processo retornado à origem para avaliação dos documentos apresentados, tendo sido mantido o lançamento. Foi então garantido o direito do sujeito passivo à apresentação de Impugnação e Recurso Voluntário com todos os argumentos tidos por relevantes para o controle de validade da constituição do crédito tributário, e, portanto, não houve violação do art. 59, II do Decreto 70.235/1972. Portanto, rejeito a preliminar de nulidade.

Uma vez superada a preliminar, passa-se ao exame do mérito.

#### **1. Das Despesas Médicas e com Previdência Privada**

O sujeito passivo apresentou como comprovantes para as deduções lançadas em sua Declaração de Ajuste, os seguintes documentos:

- Recibos que comprovariam o pagamento de R\$ 14.900,00 (e-fl. 43/52), de despesas médicas 12 (doze) recibos firmados por Raquel Moura Martins e
- Cópia de extrato de pagamentos de plano de previdência PGBL do Santander (e- fls. 83/84).

Ao analisar os documentos pela primeira vez, a Administração afirmou o seguinte:

Os documentos do item 2.1 descrevem, todos eles, que cada um refere-se ao pagamento de 4 (quatro) consultas médicas realizadas no respectivo mês de emissão. Significa dizer que o contribuinte teria realizado 48 consultas médicas, com o mesmo profissional, durante o ano 2006. O fato soa inverossímil. Tanto pelos altos valores quanto pela frequência sistemática com que teriam ocorrido as aludidas consultas. E de conhecimento público que em geral os médicos não cobram consultas em interregnos inferiores a 20 dias, o que daria um máximo de 18 consultas no ano. E mesmo que fossem 18 consultas com um mesmo médico durante um ano, ainda assim soaria irrazoável, porque absolutamente incomum. Destarte, referidos recibos não identificam o beneficiário do tratamento. Desse modo, somente robustas provas poderiam dissuadir da convicção de tais recibos não refletirem a realidade fática. Caso, em sede de impugnação, o contribuinte venha a insistir na realidade de tais despesas, de antemão fica intimado a apresentar os comprovantes dos efetivos desembolsos, tais como cópias de

cheque, comprovantes de depósito, extratos de cartão de crédito, etc., bem como cópias dos exames médicos realizados em decorrência do tratamento.

O documento do item 2.2 não permite identificar o beneficiário do plano de previdência privada. O simples fato de que o documento tenha sido enviado para o domicílio do contribuinte não é prova suficiente para afirmar que seja ele o beneficiário, pelo que deve ser mantida a glosa.

Contudo, em suas defesas apresentadas posteriormente, o sujeito passivo não apresentou os comprovantes de efetivo pagamento (desembolso) para as despesas médicas, nem complementou os recibos com a confirmação de que teria sido ele mesmo o paciente.

Vale destaque para trecho do Acórdão proferido na 1ª instância de julgamento:

4.11. Nesse contexto, o impugnante foi intimado a comprovar o efetivo pagamento das despesas supostamente havidas com a profissional Raquel Moura Mathias, no entanto, ficou-se inerte.

4.12. Como se verifica, a discussão relativa à falta de comprovação de efetivo pagamento é eminentemente relativa à análise da prova, matéria em relação à qual à instância julgadora é assegurada a liberdade de convicção, a teor do art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972:

*“Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”*

4.13. A exigência de comprovação de efetivo pagamento tem justamente por finalidade a confirmação dos fatos por meio de outros elementos de prova, vale salientar, que sejam independentes de uma simples afirmação de suposta verdade.

4.14. Portanto, revela-se equivocado o entendimento de que os recibos seriam suficientes e hábeis para comprovação dos pagamentos e lisura das deduções pleiteadas.

Esta não é a correta interpretação do inciso III do § 2º do art. 8º da Lei 9.250, de 1995, base legal do art. 80, do RIR/1999. O objetivo do dispositivo é a **especificação e comprovação dos pagamentos**. O litigante não teria dificuldade alguma em prover tal espécie de prova, caso houvesse efetivamente pago as despesas, tendo em vista o valor significativo das despesas.

4.15. Saliente-se que, mesmo sob o aspecto formal, os recibos trazidos às fls. 32/37, não cumpririam os requisitos mínimos invocados, porquanto se limitam a informações genéricas, não indicam o endereço da profissional, nem a especialidade médica e o correspondente número de registro no órgão fiscalizador da profissão, além de ser notório os indícios de que, pela similaridade de conteúdo e impressão, foram emitidos em série, como se o instrumento “recibo” não se prestasse justamente ao fim de retratar a correspondente entrega de numerário.

4.16. As deduções submetem-se a duas condições objetivas: efetividade da prestação do serviço e onerosidade. A ausência de um desses requisitos impede a fruição do benefício fiscal.

4.17. Assim, é de se manter a glosa de despesas médicas por falta de comprovação do efetivo pagamento.

Vale ressaltar o teor da Súmula CARF 180: “*para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais*”.

Portanto, ao contrário do que alega o Recorrente, a autoridade fiscal tem legitimidade e permissão para exigir do sujeito passivo a apresentação de provas complementares para acolhimento das alegadas despesas médicas efetuadas, de modo a tornar a singela apresentação de recibos **insuficiente**, ainda que eles atendam aos requisitos formais previstos na legislação.

Sem prejuízo da estrita observância à orientação sedimentada no enunciado da Súmula CARF 180, a permissão para a exigência de comprovação complementar é ato plenamente vinculado, isto é, cuja prática não pode ser discricionária. Como qualquer ato administrativo, a rejeição das alegadas despesas médicas deve ser fundamentada e motivada, razão pela qual, volta-se ao Despacho Decisório e ao Acórdão e vê-se que os atos apresentaram as razões que motivaram a necessidade de apresentação de outras provas para comprovar as despesas médicas.

Portanto, o Recorrente poderia ter apresentado provas complementares ao recibos emitidos pela médica, comprovando os dispêndios com as consultas, como defendido em suas petições. Como não foram trazidos outros elementos probatórios, não há como se reconhecer as deduções com despesas médicas declaradas.

No que diz respeito às deduções de Plano de Previdência, a unidade de origem e o acórdão também analisaram os documentos apresentados, tendo concluído o seguinte:

4.19. A fiscalização glosou o valor de **R\$ 2.542,68**, deduzido a título de **contribuição à Previdência Privada e Fapi**, uma vez que não houve comprovação das contribuições. E, embora, a defesa, tenha apresentado os documentos de fls. 83/84, nos termos do Despacho Decisório n.º 210, de 27 de agosto de 2012, fls. 92, não permitem identificar o beneficiário do plano de previdência privada, sendo que o simples fato do documento ter sido enviado para o domicílio do contribuinte não é prova suficiente para afirmar que seja ele o beneficiário, pelo que deve ser mantida a glosa.

Mesmo após o recebimento do Acórdão, o sujeito passivo não trouxe quaisquer outros documentos que pudessem comprovar que ele é o beneficiário do Plano de Previdência Privada, de modo que não é possível cancelar a referida glosa.

Por fim, alega o Recorrente que a penalidade aplicada, de 75% sobre o valor devido a título de imposto suplementar seria abusiva e inconstitucional, considerando-se os Princípios da Razoabilidade e Proporcionalidade.

A referida multa está prevista no art. 44, da Lei n.º 9.430/96, *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Sobre a alegação de inconstitucionalidade da lei aplicada, este Conselho não é competente para analisar matéria constitucional, encontrando o pedido óbice na Súmula do CARF abaixo transcrita.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Sendo assim, a aplicação a multa não é uma faculdade do agente fiscalizador, é obrigação da imputação de penalidade quando o contribuinte deixa de informar, recolher ou deduzir valores corretos em sua Declaração de Imposto de Renda.

Com base no exposto, voto por conhecer do recurso, rejeitar a preliminar e no mérito negar-lhe provimento.

## **Conclusão**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente Redator