



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10980.006416/2007-83  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2401-007.490 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 6 de fevereiro de 2020  
**Recorrente** MIGUEL ZACHARIAS SOBRINHO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE ELEMENTOS DE PROVA ADICIONAIS. PROVA DO EFETIVO PAGAMENTO. EXISTÊNCIA DE DÚVIDA RAZOÁVEL.

Os recibos não constituem prova absoluta das despesas médicas, ainda que revestidos das formalidades essenciais. É legítima a exigência de prova complementar para a confirmação dos pagamentos quando há dúvida razoável no tocante à regularidade das deduções pleiteadas, considerando-se o valor e a natureza dos dispêndios. Na falta de comprovação do efetivo desembolso, mantém-se a glosa das despesas médicas.

MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

É devida a multa de ofício de 75% sobre o imposto de renda suplementar apurado em procedimento de revisão da declaração de ajuste anual da pessoa física.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.

É válida a incidência sobre débitos tributários de juros de mora à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic).

(Súmula CARF nº 4)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Rodrigo Lopes Araújo e Rayd Santana Ferreira que davam provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo e Virgílio Cansino Gil (suplente convocado).

## **Relatório**

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (DRJ/CTA), por meio do Acórdão n.º 06-24.430, de 17/11/2009, cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação, mantendo as alterações promovidas na declaração de rendimentos (fls. 41/54):

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

Exercício: 2003

#### **MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.**

Considera-se como não-impugnada a parte do lançamento expressamente não contestada pelo contribuinte e a que foi objeto de pagamento.

#### **NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.**

Não procedem as arguições de nulidade, quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235 de 1972 e o auto de infração possui todos os requisitos do art. 10 do mesmo diploma legal.

#### **CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.**

Compete à autoridade administrativa de julgamento a análise da conformidade da atividade de lançamento com as normas vigentes, portanto, em âmbito administrativo, não é efetuada a análise de ofensa a princípios constitucionais e nem da validade sócio econômica das exigências legais.

#### **JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.**

As decisões administrativas e as judiciais, não proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, 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.

#### **IMPUGNAÇÃO. EFEITOS. EXCLUSÃO DE MULTA E JUROS. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.**

As reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, suspendem a exigibilidade do crédito tributário e, em consequência, impedem a cobrança amigável do débito, a sua inscrição em dívida ativa e a propositura de ação de execução fiscal; no entanto, não há qualquer previsão legal para a exclusão da multa de ofício e dos juros de mora da parte impugnada do lançamento.

#### **CANCELAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO E DOS JUROS DE MORA. IMPROCEDÊNCIA.**

Segundo previsão legal, a multa de ofício e os juros de mora devem ser aplicados quando verificado o descumprimento da legislação tributária.

## DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO. CONDIÇÕES.

As despesas médicas pagas pelo contribuinte, relativas ao seu próprio tratamento ou de seus dependentes são dedutíveis na Declaração de Ajuste Anual, desde que devidamente comprovadas.

## JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICAÇÃO. LEGALIDADE.

A utilização da taxa Selic no cálculo dos juros de mora é compulsória, por estar expressa na legislação.

## Impugnação Improcedente

Em face do contribuinte foi lavrado **Auto de Infração**, relativo ao exercício de 2003, ano-calendário de 2002, decorrente de procedimento de revisão da Declaração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF), em que a fiscalização apurou as seguintes infrações (fls. 17/23 e 28/32):

(i) omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, no valor de R\$ 2.551,34; e

(ii) dedução indevida de despesas médicas, no montante de R\$ 13.700,00.

O auto de infração alterou o resultado da sua Declaração de Ajuste Anual (DAA), exigindo-se imposto suplementar, juros de mora e multa de ofício.

Cientificado da autuação em 08/05/2007, o contribuinte impugnou a exigência fiscal no prazo legal (fls. 03/14 e 39).

Intimado por via postal em 18/02/2010 da decisão do colegiado de primeira instância, o recorrente apresentou recurso voluntário no dia 22/03/2010, no qual aduz, em síntese, os seguintes argumentos de fato e direito para o restabelecimento das despesas médicas (fls. 55/57 e 58/73):

(i) os recibos de pagamento revestidos das formalidades legais são prova hábil para comprovar o efetivo dispêndio dos valores nele representados, conforme atesta a jurisprudência administrativa; e

(ii) é indevida a cobrança de juros de mora e multa de ofício em razão da constatação de erro na declaração de rendimentos, apurado em procedimento de revisão interna com a participação e colaboração do contribuinte.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 2401-007.490 - 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10980.006416/2007-83

## **Voto**

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

### **Juízo de admissibilidade**

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

### **Mérito**

Neste recurso voluntário, cinge-se a matéria controvertida à glosa das seguintes despesas médicas, por falta de comprovação do efetivo pagamento, totalizando a quantia de R\$ 13.700,00 (fls. 17/23 e 28/32):

- (i) Mônica de Melo Viana, no importe de R\$ 4.500,00;
- (ii) Joel Vassão, no valor de R\$ 6.000,00; e
- (iii) Josélis Andretta Rebello, no montante de R\$ 3.200,00.

Nos termos da decisão de primeira instância, os recibos não possuem valor probante absoluto, de maneira que é facultado à autoridade fiscal, na hipótese de dúvidas sobre os dispêndios, exigir elementos adicionais de prova que confirmem a realização dos serviços e/ou os pagamentos das despesas médicas.

### **Despesas Médicas**

Pois bem. Para o recorrente a lei prevê a forma de comprovação das deduções médicas mediante apresentação de recibos de pagamento, revestidos de certas formalidades essenciais. Exibidos os comprovantes, como determina a lei, restará cumprida a obrigação fiscal do contribuinte.

Minha interpretação, contudo, é distinta. Com respeito à dedução de despesas médicas, confira-se o que prescreve a legislação tributária, por intermédio do Regulamento do Imposto de Renda, veiculado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), vigente à época dos fatos geradores:

(...)

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

(...)

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os 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 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

(...)

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;

(...)

Como se observa, a legislação tributária faculta ao contribuinte proceder à dedução de despesas médicas e/ou de hospitalização relacionadas ao seu tratamento ou de seus dependentes para fins fiscais.

As despesas médicas devem estar especificadas e comprovadas mediante documentação hábil e idônea. Para efeito de dedução dos rendimentos, é pressuposto a prestação de serviço na área de saúde ao declarante e/ou seu dependente, além do pagamento ao profissional no respectivo ano-calendário.

Por via de regra, o recibo de quitação e/ou a nota fiscal foram eleitos pelo legislador como documentos hábeis para a comprovação da realização da despesa médica, os quais devem conter, pelo menos, a indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem recebeu o pagamento.

Entretanto, tais documentos não constituem uma prova absoluta da despesa médica, podendo a autoridade fiscal solicitar a exibição de elementos específicos de convicção a respeito da efetiva prestação do serviço e/ou do desembolso financeiro da importância neles registrada.

Com efeito, a declaração particular prova a declaração, mas não o fato nela declarado. Além do que a presunção de veracidade da declaração opera-se somente em relação às partes diretamente envolvidas na operação, não alcançando terceiros, entre os quais o Fisco, o qual pode decidir pela intimação do contribuinte para mostrar elementos adicionais ao recibo e/ou a nota fiscal.

A legislação tributária outorga competência à autoridade fiscal para que exerça um juízo sobre a necessidade e a pertinência de apresentação de prova complementar pelo declarante, como forma de dar efetividade à sua atribuição legal de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias, buscando a constatação da veracidade da declaração de rendimentos da pessoa física.

A partir da avaliação do caso concreto, incumbe ao agente fiscal determinar o grau de aprofundamento da auditoria quanto à comprovação da efetividade da prestação de serviços e/ou pagamento das despesas médicas como condição para a aceitação das deduções, com base em critérios objetivos, tais como perfil e histórico do contribuinte, valores das deduções pleiteadas, individualmente ou em conjunto, natureza das despesas médicas e somatório dos rendimentos declarados no ano-calendário.

A negativa de tal permissão significa avançar indevidamente sobre a condução da ação fiscalizadora estatal, restringindo o dever legal de investigação dos fatos, devidamente autorizado pela norma regulamentar.

De modo algum a determinação de prova adicional da efetividade do pagamento conflita com a presunção de boa-fé do contribuinte, porquanto não se cogita, naquele momento, da existência de má-fé, mediante a prática de atos de falsidade, que levaria à aplicação de penalidade majorada.

À vista disso, a exigência de comprovação do efetivo desembolso associado às despesas médicas, mesmo diante da apresentação de recibos referentes ao pagamento, é um ônus probatório que pode ser atribuído a todo contribuinte que faz uso de deduções na sua declaração anual de rendimentos, na medida em que a despesa médica reduz a base de cálculo do imposto de renda.

Nesse sentido, tem decidido a 2ª Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme ementa do julgado a seguir copiado:

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

Exercício: 2006

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS. SOLICITAÇÃO DE ELEMENTOS DE PROVA ADICIONAIS. POSSIBILIDADE

A apresentação de recibo, por si só, não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais, tais como provas da efetiva prestação do serviço e de seu pagamento.

(Acórdão nº 9202-008.311, de 24/10/2019, da relatoria do conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa).

Sendo assim, não é lícito ao contribuinte simplesmente eximir-se do ônus probatório com a afirmação de que o recibo de pagamento é apto por si só para a comprovação da despesa médica. Consequência disso é que uma vez insatisfatórios os documentos apresentados e/ou esclarecimentos prestados pelo contribuinte, não há óbice à realização do lançamento de ofício para desconsiderar as deduções que o declarante não logrou êxito em comprová-las.

Não se cuida de inversão do ônus probatório, porque a prova continua na incumbência de quem tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado, segundo a distribuição tradicional do ônus probante.

Realmente, é o contribuinte que pretende utilizar pagamentos de despesas médicas como dedução da base de cálculo do imposto de renda, pertencendo-lhe o ônus quanto à comprovação e justificação das deduções, a partir do momento que demandado para tal, de maneira que não parem dúvidas sobre o direito subjetivo reivindicado. Caso não cumpra suas atribuições, arcará com as consequências do próprio descumprimento, isto é, terá a despesa médica glosada.

No presente caso, embora não juntados aos autos, o contribuinte apresentou os recibos de pagamento das despesas médicas durante o procedimento fiscal. Contudo, o agente fazendário entendeu pela insuficiência dos recibos para a finalidade de comprovação das deduções pleiteadas e intimou o contribuinte para demonstrar o efetivo pagamento das despesas médicas declaradas, mediante documentação hábil e idônea das operações.

A fiscalização não consignou os motivos pelos quais condicionou a dedutibilidade das despesas médicas à comprovação do efetivo pagamento. Apesar disso, submetida a questão ao contencioso administrativo fiscal, cabe a avaliação pelo julgador da adequação da exigência de prova adicional da despesa.

E, de fato, para o ano-calendário de 2002, os pagamentos pelos serviços médicos declarados, no total de R\$ 13.700,00, mesmo que distribuídos ao longo dos meses entre três profissionais de saúde, mostram-se expressivos, o que justifica o aprofundamento da investigação.

Com um longo discurso que os recibos apresentados, por si só, são hábeis para fazer prova dos pagamentos e da realização dos serviços, as alegações de defesa confirmam que o contribuinte reluta em adotar esforço concreto para comprovar a efetividade dos dispêndios realizados.

A legislação tributária não prevê um meio de pagamento pré-definido para as despesas médicas, admitindo-se, entre outros, cheques, transferências bancárias, depósitos em conta e quitação em espécie. Porém, em qualquer caso, as operações estão sujeitas à comprovação perante o Fisco, caso solicitada, cabendo ao declarante suportar o ônus da prova quando instado a fazê-lo.

Mesmo na hipótese de pagamento em espécie é viável apresentar elementos adicionais de prova, tais como saques em datas e valores compatíveis, não configurando prova inexequível.

Para fins de comprovação, não se impõe a obrigatoriedade de coincidência entre datas e valores, apenas a existência de correlação com os dispêndios atribuídos aos serviços realizados pelos profissionais de saúde, com base em seriedade e convergência do conjunto probatório.

O contribuinte não se dá ao trabalho de vincular os pagamentos às saídas de recursos de suas contas bancárias. Como bem asseverou a decisão de piso, não seria tarefa difícil a produção de prova complementar quando a totalidade dos rendimentos declarados pelo contribuinte é oriunda de pessoas jurídicas, os quais presumidamente têm circulação pelas suas contas bancárias.

Não se funda a autuação fiscal em falsidade documental, mas na ausência de comprovação da efetividade do pagamento e da prestação do serviço. No caso concreto, a apresentação dos recibos, isoladamente, não leva à plena convicção das despesas médicas.

É verdade que as pessoas têm problemas de saúde durante a sua vida, não havendo proibição ou limitação de valores para dedução das despesas médicas. Da mesma maneira, a relação entre paciente e médico está amparada pela proteção à intimidade, evitando-se a exposição desnecessária da privacidade do contribuinte no que tange à natureza dos procedimentos médicos.

No entanto, a proteção à intimidade não afasta a indispensabilidade de transparência perante o Fisco quanto aos pagamentos das despesas que o contribuinte pretende deduzir do imposto de renda. Não se busca saber detalhes das condições de saúde do recorrente, mas sim a forma que os pagamentos foram realizados aos profissionais de saúde, apoiado em documentação hábil e idônea.

Nesse cenário, portanto, há dúvida razoável que enseja, necessariamente, elementos adicionais para a prova das despesas médicas incorridas pelo contribuinte no valor de R\$ 13.700,00. À míngua da comprovação do efetivo pagamento dessas despesas, mantenho a glosa de dedução a esse título.

### **Juros de Mora e Multa de Ofício**

A multa de ofício de 75% é devida em razão da falta de pagamento do tributo, falta de declaração ou de declaração inexata prestada pelo contribuinte (art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

Depois de iniciado o procedimento fiscal, mesmo que decorra de procedimento de revisão interna da declaração de ajuste anual da pessoa física, constatado o descumprimento de obrigação tributária, incide a multa de ofício sobre o imposto de renda suplementar apurado pela fiscalização.

A responsabilidade por infrações à legislação tributária independe do dolo ou culpa na conduta do agente, de acordo com o art. 136 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN). Assim, quando deixa de declarar a totalidade dos rendimentos recebidos, ainda que por lapso no preenchimento da sua declaração, o declarante não está livre da imposição de penalidade.

Não há previsão de exclusão da multa quando o contribuinte colabora com a autoridade fiscal. Caso tivesse havido sonegação, fraude ou simulação, a fiscalização aplicaria a multa qualificada sobre o débito, com percentual duplicado (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996).

Escapa à competência dos órgãos julgadores administrativos reconhecer que a multa de ofício estabelecida em lei é confiscatória e/ou abusiva, ou que a regra punitiva fere determinados princípios, posto que a análise da matéria demandaria o confronto da lei tributária com preceitos de ordem constitucional. Como cediço, argumentos desse jaez são inoponíveis na esfera administrativa.

Nessa perspectiva, não só o "caput" do art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, como também o enunciado da Súmula n.º 2 deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Finalmente, quanto aos juros incidentes sobre o valor original do crédito tributário, utilizou-se a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), reconhecida válida para fins tributários, nos termos do verbete n.º 4 do CARF:

Súmula CARF n.º 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.

Em suma, não merece reforma a decisão de piso que deixou de restabelecer as despesas médicas pleiteadas pelo contribuinte.

### **Conclusão**

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess