



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



**Processo nº** 10980.721564/2010-27  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2001-005.278 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 23 de novembro de 2022  
**Recorrente** MIRIAN DAITCHMANN DALDEGAN  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008

RECURSO VOLUNTÁRIO. REPRODUÇÃO DA PEÇA IMPUGNATÓRIA. AUSÊNCIA DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA.

Cabível a aplicação do artigo 57, §3º do RICARF - faculdade do relator transcrever a decisão de 1ª instância - quando este registrar que as partes não inovaram em suas razões de defesa.

DESPESAS MÉDICAS . COMPROVAÇÃO.

A dedução com despesas médicas somente é admitida se comprovada com documentação hábil e idônea. Os recibos não fazem prova absoluta da ocorrência do pagamento, devendo ser apresentados outros elementos de comprovação, quando solicitados pela autoridade fiscal (Súmula CARF nº 180).

MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL. OBRIGATORIEDADE.

A multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal, possui previsão legal e aplica-se na cobrança de imposto suplementar apurado por dedução indevida de despesas médicas.

PERÍCIA. REALIZAÇÃO DISPENSÁVEL.

O pedido de perícia não integra o rol dos direitos subjetivos do autuado, podendo o julgador, se justificadamente entendê-la dispensável, não acatar o pedido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente e Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Rocha Paura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2001-005.278 - 2ª Seju/1ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10980.721564/2010-27

## Relatório

A seguir transcreve-se o relatório do acórdão nº 06-43.061 da 4ª Turma da DRJ em Curitiba/MG (fls. 76 e segs.).

“Por meio da Notificação de Lançamento de fls. 67/71, exige-se da contribuinte R\$ 9.519,89 de imposto suplementar, R\$ 7.139,91 de multa de ofício de 75% e encargos legais.

O lançamento, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 68/69, refere-se à constatação de dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 34.617,79, por falta de apresentação de documentos (R\$ 4.827,79) e do efetivo pagamento (R\$ 29.790,00), quando intimada, na base de cálculo relativa ao exercício de 2008, ano-calendário de 2007.

Cientificada do lançamento em 19/04/2010 (fl.72), a contribuinte, por meio de seu procurador, apresentou tempestivamente, em 19/05/2010, a impugnação de fls.02/12, instruída com os documentos de fls. 13/56, onde alega em síntese que, em atendimento à intimação fiscal, apresentou recibos para comprovar despesas médicas no valor total de R\$ 38.946,95; posteriormente, recebeu intimação para comprovar o efetivo desembolso do total das despesas médicas declaradas no exercício de 2008; em resposta, foram apresentados os contracheques que demonstram recebimentos condizentes com os desembolsos realizados, pois muitos dos pagamentos foram realizados em dinheiro, o que impossibilita a comprovação da despesa; alguns canhotos de cheques demonstram os desembolsos, visto que serviram de pagamento das referidas despesas; a declaração de ajuste anual refletiu os acontecimentos financeiros da impugnante; atendeu a todas as intimações para apresentar documentos relativos às despesas médicas questionadas; apesar de ter sido observada a legislação aplicável ao caso, foram acatados somente R\$ 4.329,16.

Argumenta a inexigibilidade da multa aplicada, por ofender o Princípio da Moralidade Administrativa e da Proporcionalidade; discorre sobre os tipos de obrigação tributária e as sanções aplicáveis pelo seu descumprimento; conclui que não há nexo causal entre a infração imputada e a multa aplicada e, por isso, esta última é ilegal, abusiva e arbitrária.

Cita jurisprudência judicial e administrativa e estudos jurídicos para ilustrar sua tese.

Ao final, requer:

1. a anulação da presente notificação de lançamento, afastando-se a cobrança das multas aplicadas, em observância ao Princípio da Moralidade Administrativa;
2. caso seja outro o entendimento e seja a cobrança da multa realmente devida, sua diminuição, em observância ao Princípio da Proporcionalidade;
3. a produção de todas as provas admitidas em Direito, em especial a prova pericial contábil, de acordo com os quesitos juntados em anexo a esta impugnação. “

Após análise, a DRJ não acatou os argumentos da contribuinte. Do voto do acórdão recorrido:

Preliminarmente, a respeito das argumentações da contribuinte, que entende não ser cabível a aplicação das multas, por ofensa aos Princípios da Moralidade Administrativa e da Proporcionalidade, cumpre esclarecer que, no âmbito do processo administrativo não cabe à autoridade fiscal emitir juízo de valor a respeito de legalidade ou constitucionalidade de normas legais que embasam o ato praticado, sob pena de responsabilidade funcional por desrespeito aos comandos legais legitimamente inseridos no ordenamento jurídico, conforme determina o parágrafo único, do art. 142 do CTN:

“Art. 142. [...]”

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”* (Grifou-se)

O Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, que disciplina o Processo Administrativo Fiscal - PAF, em seu artigo 26-A dispõe sobre o assunto:

**Art. 26-A.** *No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

Sendo assim, considerando foi demonstrada a infração objeto do lançamento ora impugnado, é cabível o procedimento de ofício adotado pela autoridade lançadora, pelo que dispõe o art. 841, III do RIR/1999.

E, **em se tratando de procedimento de ofício**, deve ser exigida a multa de ofício e juros de mora sobre o imposto suplementar apurado, conforme determina a legislação vigente, qual seja, o art. 44, I e § 3º e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

[...]

*§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

[...]

*Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

[...]

*§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)*

Ressalte-se que a multa de ofício e os juros de mora aplicados em face de infração às regras instituídas pelo direito fiscal são sempre devidos quando da cobrança de imposto suplementar, neste caso, pela glosa de deduções indevidas de despesas médicas.

No que concerne às jurisprudências administrativa e judicial trazidas pela impugnante, saliente-se que essas decisões, mesmo que proferidas pelos órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidos genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

No mérito, não assiste razão à impugnante.

Quanto à dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual, a Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, em seu art. 8º, estabelece:

“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:*

*[...]*

*II - restringe-se aos pagamentos feitos pelo contribuinte, relativos ao seu 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 ou no Cadastro de Pessoas Jurídicas de quem recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.” (Grifou-se)*

O artigo 73 e § 1º do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, com a correspondente matriz legal indicada, estabelece:

*“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).”*

Depreende-se dos dispositivos transcritos que o direito à dedução das despesas médicas na declaração está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e restringe-se aos **pagamentos** efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o impugnante a obrigação de comprovação e justificação das deduções e, não o fazendo, sofre as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

As deduções são expressivas, somando R\$ 34.617,79 no ano, principalmente quando se leva em consideração que a impugnante é beneficiária de plano de saúde, que serve, de modo geral, justamente, para suportar as despesas de tratamentos médicos. 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. A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados e não, simplesmente, demonstrar que havia disponibilidade de recursos financeiros para tal, como entende a impugnante.

Não basta a disponibilidade de um simples recibo, sem vinculação do pagamento ou da efetiva prestação do serviço, mormente quando se trata de recibos com especificação

genérica dos procedimentos, de valores expressivos que totalizam montantes significativos.

Vale notar que quando se tratam de despesas médicas dispendiosas e continuadas, às vezes com a intervenção de mais de um profissional, como no caso dos tratamentos odontológicos, há sempre um histórico da doença, de forma que os contribuintes independentemente de solicitação por parte do fisco, costumeiramente apresentam sem qualquer parcimônia exames, laudos médicos e periciais comprovando a sua patologia.

Apesar de a autuada informar que os pagamentos foram feitos em espécie, junta canhotos de cheques que diz serem referentes a algumas despesas glosadas. Tais canhotos não se prestam a confirmar os gastos declarados, que poderiam ser comprovados com a apresentação das cópias dos cheques correspondentes, assim como, de extratos bancários com as transferências ou saques para pagamento em moeda corrente. Deve ser mantida, pois, a glosa das despesas médicas em sua integralidade.

Com fundamento no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993, cabe afastar o pedido de perícia proposto pela requerente, visto que se trata de medida absolutamente prescindível, já que constam dos autos todos os elementos necessários ao julgamento.

A perícia e a diligência são provas de caráter especial, cabíveis nos casos em que a interpretação dos fatos demanda juízo técnico. Todavia, elas não integram o rol dos direitos subjetivos do autuado, podendo o julgador, se justificadamente entendê-las prescindíveis, não acolher o pedido. A jurisprudência administrativa, há muito chancelou este entendimento, como exemplificam os acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes, assim ementados:

*“PERÍCIA – REALIZAÇÃO DISPENSÁVEL – Não constitui ilegalidade o indeferimento do pedido de realização de perícia, pela autoridade de primeira instância, quando as provas juntadas ao processo são suficientes para o deslinde da causa (Acórdão nº 104-17.019, de 16/04/99)*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADES – PERÍCIAS E DILIGÊNCIAS – CAPITULAÇÃO DO LANÇAMENTO – Porque o indeferimento ou deferimento do pedido de realização de perícia ou diligência depende do livre convencimento da autoridade preparadora-julgadora, nos termos da processualística fiscal, o seu indeferimento não implica em nulidade da decisão, sobretudo quando os autos estão a demonstrar a sua prescindibilidade. (Acórdão nº 107-1.975, de 07/01/1997)”*

Isto posto, voto pela improcedência da impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Cientificado da decisão de primeira instância em 09/09/2013, o sujeito passivo interpôs, em 08/10/2013, Recurso Voluntário, fl. 87, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e efetivo pagamento
- b) redução da multa aplicada
- c) aplicação do princípio da proporcionalidade
- d) cerceamento de defesa por indeferimento de diligência

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Honório Albuquerque de Brito - Relator

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto dele conheço.

### Despesas médicas

#### REGIMENTO INTERNO DO CARF – APLICAÇÃO § 3º, Art. 57

Da análise do recurso voluntário impetrado, tem-se que por meio do mesmo o contribuinte não apresenta novas razões de defesa além das já trazidas em sede de impugnação na primeira instância julgadora administrativa.

Os argumentos nesse sentido que sobem a este CARF em sede de recurso voluntário, tanto em preliminar como quanto ao mérito, já foram objeto de minuciosa apreciação pela turma julgadora da DRJ, cujas análises e conclusões estão discurridas com clareza no voto posto no Acórdão recorrido, conforme transcrito acima na parte “Relatório” do presente acórdão.

Do Regimento Interno do CARF, art. 57, § 3º:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I verificação do quórum regimental;

II deliberação sobre matéria de expediente; e

III relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

Desta forma, confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos, e acrescento como segue.

Dispõe o art. 73 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99) que a autoridade fiscal, se entender necessário, pode solicitar elementos de convicção da efetiva realização, bem como da natureza da despesa que se pretende deduzir. Assim, é lícito ao Fisco exigir, a seu critério, elementos comprobatórios das despesas, caso haja indícios que levem a questionamentos da efetividade da prestação dos serviços, de a quem foram prestados ou sobre quem assumiu seu ônus. A não apresentação dos elementos solicitados, ou sua não aceitação como hábeis e idôneos, pode ensejar a glosa dos valores deduzidos. Nesse sentido a Súmula CARF nº 180:

Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais.

Trata-se o IRPF apurado na declaração de ajuste anual de um dos tributos para os quais ocorre o denominado lançamento por homologação, vale dizer, aquele em que o sujeito passivo tem o dever de apurar, declarar e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. O pagamento assim antecipado extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. Cabe nesse caso ao contribuinte apurar os rendimentos tributáveis e, caso queira, deduzir as despesas da natureza e nos limites que a lei lhe faculta, para então estabelecer a base de cálculo do imposto.

Como regra, não são dedutíveis da base de cálculo do IRPF as despesas gerais do contribuinte, quer sejam necessárias, indispensáveis ou meramente úteis, como aluguel do imóvel em que reside, alimentação, lazer, pagamento de aulas de idiomas estrangeiros, e uma infinidade de outras. As despesas dedutíveis são, em verdade, exceções que o legislador entendeu por conceder, atendidas determinados limites e condições.

Retornando à sistemática do lançamento por homologação no IRPF, dentro do prazo até que se dê a homologação, e enquanto a Fazenda Pública não interfere e não se pronuncia a respeito, opera-se como que uma presunção de verdade em relação à apuração do contribuinte. Entretanto, uma vez estabelecida a ação da Fiscalização da Receita Federal para verificação de eventuais infrações, cabe ao fiscal promover as diligências necessárias.

Assim sendo, não se mostra desarrazoada a exigência do Fisco da apresentação de elementos que comprovem, a juízo da autoridade tributária, a ocorrência da prestação do serviço, sua natureza e especialidade, a quem foi prestado, a transferência efetiva dos valores pagos de quem arcou com o ônus financeiro para o beneficiário. Ao contrário, é zelo da autoridade fiscal em cumprimento de suas obrigações funcionais, com amparo da lei. Ao solicitar, por exemplo, documentos que comprovem o efetivo pagamento dos valores, não está o fiscal necessariamente a atestar a inidoneidade do recibo apresentado ou tampouco do profissional que o emitiu. Está sim a solicitar elementos que se complementam na composição de um conjunto probatório com vista a formar sua convicção.

É certo que as solicitações de documentos devem atender à razoabilidade, devendo ser evitados os pedidos de provas impossíveis ou de difícil produção.

No curso da ação fiscal, deve o auditor responsável intimar com clareza o contribuinte fiscalizado sobre que elementos devem ser apresentados para análise dos fatos a serem apurados, descrevendo-os de forma a perfeitamente identificá-los. Posteriormente, caso a autoridade fiscal conclua pelo lançamento do crédito tributário, deve apresentar a descrição clara e objetiva dos fatos e das infrações cometidas que ensejaram a apuração do mesmo. Isso para que o contribuinte possa, caso queira, exercer plenamente seu direito de defesa.

No caso em comento, é de se considerar bastante plausível a exigência de elementos adicionais de provas, pois tem-se que o valor deduzido a título de despesas médicas é sem dúvida significativo. É de se esperar que em tratamentos que resultaram em tal monta de despesas seja possível a apresentação de elementos que comprovem a efetiva transferência de pagamentos, o que não foi feito no caso das supostas despesas glosadas pela Fiscalização.

Uma vez que não foi apresentada a comprovação exigida, devem ser mantidas as glosas das deduções das despesas médicas.

Pelas mesmas razões já discorridas no voto da DRJ, os argumentos trazidos pelo contribuinte em seu Recurso Voluntário são improcedentes, e portanto deve ser mantida integralmente a decisão da turma julgadora de primeira instância administrativa.

**CONCLUSÃO:**

Por todo o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO, conforme acima descrito.

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito