



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



**Processo nº** 13061.000350/2010-83  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2003-004.626 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 20 de dezembro de 2022  
**Recorrente** CHRISTIANO WERLANG  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2008

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA. IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO.

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. Falta de comprovação do efetivo pagamento.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA. IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO. SUMULA CARF 180.

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

APRESENTAÇÃO DE NOVAS ALEGAÇÕES E PROVAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO. 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.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente ao Recurso Voluntário e na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

(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. 58 e ss.), interposto contra o Acórdão de Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (e-fls. 47 e ss.) que considerou, por unanimidade de votos, improcedente a Impugnação do contribuinte apresentada diante de Notificação de Lançamento (e-fls. 39 e ss.), lavrada pela constatação de Dedução Indevida de Despesas Médicas, de Omissão de Rendimentos do Trabalho com Vínculo e/ou sem Vínculo Empregatício e de Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoas Físicas – Aluguéis e Outros.

Por retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Em desfavor do contribuinte acima identificado foi emitida notificação de lançamento (fls. 39 a 46), relativamente ao ano-calendário de 2008, na qual foi apurado crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), acrescido de multa e juros, conforme demonstrativo abaixo:

Demonstrativo do Crédito Tributário	Valor (R\$)
IRPF Suplementar (Sujeito à Multa de Ofício)	7.502,71
Multa de Ofício (75%)	5.627,03
Juros de Mora	1.020,36
Valor do Crédito Tributário Apurado	14.150,10

2. Anteriormente, o interessado havia declarado saldo de imposto a pagar no valor de R\$ 7.167,66 (fl. 45).

3. De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal (fls. 41 a 44), referido lançamento decorrerá das seguintes infrações:

“(…)

### Omissão de Rendimentos do Trabalho com Vínculo e/ou sem Vínculo Empregatício

Da análise das informações e documentos apresentados pelo contribuinte, e/ou das informações constantes dos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, constatou-se omissão de rendimentos do trabalho com vínculo e/ou sem vínculo empregatício, sujeitos à tabela progressiva, no valor de R\$ \*\*\*\*\*4.684,85, recebido(s) pelo titular e/ou dependentes, da(s) fonte(s) pagadora(s) relacionada(s) abaixo.

Na apuração do imposto devido, foi compensado o Imposto Retido na Fonte (IRRF) sobre os rendimentos omitidos no valor de R\$ \*\*\*\*\*0,00.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DO GOVERNO DO ESTADO DO RGS (CNPJ 87.934.675/0001-96), CONFORME INFORMADO PELA FONTE PAGADORA.

CNPJ/CPF – Nome da Fonte Pagadora						
CPF Beneficiário	Rendimento Recebido	Rendimento Declarado	Rendimento Omitido	IRRF Retido	IRRF Declarado	IRRF s/ Omissão
87.934.675/0001-96	- RIO GRANDE DO SUL GOVERNO DO ESTADO (AT:VA)					
301.433.140-66	4.654,86	0,00	4.654,86	0,00	0,00	0,00

(...)

### Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoas Físicas - Aluguéis e Outros.

Da análise das informações e documentos apresentados pelo contribuinte, e/ou das informações constantes dos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, constatou-se omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, pelo titular e/ou dependentes, no valor de R\$ \*\*\*\*\*1.512,14, informados na Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias (Dimob) pela(s) administradora(s) ou em outros documentos. Na apuração da omissão foi considerado o valor líquido do aluguel, já deduzido da comissão correspondente.

Apuração da Omissão	Valor
1 – Total dos Rendimentos Recebidos de Pessoas Físicas	53.465,10
2 – Total dos Rendimentos Recebidos de Pessoas Físicas Declarado	51.972,96
<b>3 – Omissão Apurada (1 - 2)</b>	<b>1.512,14</b>

(...)

OMISSÃO PARCIAL DE RENDIMENTOS DE ALUGUEIS, CONFORME DEMONSTRADO NO LIVRO CAIXA E INFORMAÇÃO EM DIMOB, RESPEITOU UMA PEQUENA DIFERENÇA (R\$ 1.512,14) NÃO RECORRIDA.

(...)

### Dedução Indevida de Despesas Médicas.

Glosa do valor de R\$ \*\*\*\*\*21.473,34, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução, conforme abaixo discriminado.

Seq.	CPF/CNPJ	Nome / Nome Empresarial	Cod.	Declarado	Reembolsado	Alterado
01	410.491.520-34	IVAN SILVA DA SILVA	010	925,00	0,00	0,00
02	89.124.650/0001-61	ASSOCIACAO DAS DAMAS DE CARIDAD	021	250,00	0,00	0,00
03	89.100.135/0001-32	UNIMED PLANALTO CENTRAL-RS SOC	025	5.397,66	0,00	3.199,32
04	000.091.290-57	URSULA BEATRIZ FRITZ CUNHA LOPE	010	8.100,00	0,00	0,00
05	095.071.240-04	AIRTON ZANDONAI	010	5.000,00	0,00	0,00
06	956.269.910-15	CASSIANO PEREIRA ZANDONAI	010	5.000,00	0,00	0,00

(...)

INTIMADO COMPROVOU PARCIALMENTE A DEDUÇÃO PLEITEADA. RECIBOS EMITIDOS EM 12/2009, OU COM INDICAÇÃO DE OUTRO CPF, OU NOMES DE OUTROS BENEFICIÁRIOS EM NOTA FISCAL, PLANO DE SAÚDE QUE NÃO SEJA DO DECLARANTE OU DEPENDENTES FORAM DESCONSIDERADOS. POR NÃO COMPROVAR O EFETIVO PAGAMENTO, EM ATENDIMENTO AO TERMO DE INTIMAÇÃO, DO QUAL INFORMOU TER EFETUADO EM MOEDA CORRENTE, ONDE O ÔNUS DA PROVA RECAI SOBRE AQUELE DE CUJO BENEFÍCIO APROVEITA, FORAM DESCONSIDERADAS AS DESPESAS COM OS PROFISSIONAIS URSULA (TODOS OS MESES), AIRTON E CASSIANO (TODOS EM DEZEMBRO). CABE AO CONTRIBUINTE, NO SEU INTERESSE, PRODUIR PROVAS DOS FATOS CONSTANTES EM SUA DECLARAÇÃO COM DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS, DE MODO A COMPROVAR EFETIVAMENTE AO PLEITEADO, QUE NÃO OCORREU.

(...)” (imagem de texto retirada da notificação de lançamento)

4. O contribuinte apresenta impugnação (fl. 3) com fundamento nas alegações a seguir:

“(...)

**Infração: Dedução Indevida de Despesas Médicas**

Valor da Infração: R\$ 21.473,34. Estou questionando o valor de R\$19.215,00

- O valor refere-se a despesas médicas do próprio contribuinte.

- OS VALORES GLOSADOS REFEREM-SE A DESPESAS MEDICAS PAGAS EM MOEDA CORRENTE E JUNTADOS NOTAS E RECIBOS CONFORME JA DECLARADOS.

**Infração: Omissão de Rendimentos de Aluguéis Recebidos de Pessoa Física - Dimob**

- *Concordo com essa infração*

**Infração: Omissão de Rendimentos do Trabalho com Vínculo ou sem Vínculo**

**Empregatício / CNPJ: 87.934.675/0001-96**

- *Concordo com essa infração*

(...)” (imagem de texto retirada da peça impugnatória)

É o relatório.

A decisão de primeira instância manteve o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada. Consequentemente, torna-se definitiva no âmbito do Processo Administrativo Fiscal.

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

Ano-calendário: 2008

DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DESPESAS MÉDICAS. CONDIÇÕES.

Somente são dedutíveis, para fins de apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, as despesas médicas pagas em benefício do contribuinte titular ou de seus dependentes,

desde que comprovadas mediante documentação hábil e idônea. A legislação tributária não confere aos recibos valor probante absoluto, sendo permitido à fiscalização exigir elementos adicionais de prova que demonstrem a efetividade do pagamento e da realização do serviço.

Cientificado da decisão de primeira instância em 26/03/2014 (e-fl. 56), o sujeito passivo interpôs, em 17/04/2014 (e-fl. 58), Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que: os documentos apresentados cumprem os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas (prestação dos serviços e efetivo pagamento); as despesas médicas estão comprovadas pelos documentos juntados aos autos; lançamentos no livro caixa recebidos em dinheiro e pagamentos em espécie; inversão do ônus da prova; ofensa aos princípios da legalidade e da boa fé; aplicação do princípio da boa-fé na apreciação das provas apresentadas; e cabe à autoridade fiscal comprovar a falsidade dos documentos apresentados. Aponta jurisprudência. É o relatório.

## Voto

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

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço

O litígio recai sobre a glosa de despesas médicas nos valores de Ivan Silva da Silva (R\$ 925,00), por se referir ao ano calendário de 2009; Associação das Damas de Caridade (R\$ 250,00), por constar CPF diverso como beneficiário; e Úrsula B. F. C. Lopes (R\$ 8.100,00), Airton Zandonai (R\$ 5.000,00) e Cassiano P. Zandonai (R\$ 5.000,00), por falta de comprovação do efetivo pagamento. As demais matérias que resultaram no lançamento consubstanciado na Notificação de Lançamento não foram contestadas em fase impugnatória.

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

Inicie-se apontando que, em relação à **Jurisprudência** trazida aos autos, é de se observar o disposto no artigo 506 da Lei 13.105/2015, o novo Código de Processo Civil, o qual estabelece que *“a sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros”*. Não sendo parte nos litígios objetos dos Acórdãos, o interessado não pode usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são *“inter partes”* e não *“erga omnes”*. E mais, tais Decisões não são normas complementares como as tratadas o art. 100 do CTN, motivo pelo qual não vinculam as decisões das Instâncias Julgadoras Administrativas.

Observa-se que o ora recorrente traz em seu recurso **argumentos não presentes na impugnação**. Necessário destacar, entretanto, que argumentos aduzidos ou novas provas apresentadas apenas em sede de recurso voluntário não devem ser conhecidos, em respeito às normas que regem o processo administrativo fiscal. Tanto os argumentos quanto as provas documentais devem ser apresentados na impugnação, precluindo o direito de o sujeito passivo fazê-lo em outro momento processual, cf. disposto no Decreto nº 70.235/1972, art. 16, inciso III e § 4º.

Tratam-se dos argumentos relativos a princípios constitucionais e jurídicos (legalidade e boa fé). Por não terem sido apresentados em sede impugnatória, consolidou se sua

**preclusão** e não devem então ser apreciados para formação da convicção decisória da presente lide, com base legal no mesmo dispositivo legal acima apontado.

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 hospitais, 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).

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)

Nos presentes autos, verifica-se que **foi solicitada a comprovação efetiva dos dispêndios** realizados, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal da Notificação de Lançamento (e-fl. 44), comprovação esta não atendida pela interessada ao longo de toda a lide.

Alega a contribuinte que teria pago os profissionais através da utilização de dinheiro em **espécie**, mas embora não haja nenhum impeditivo legal para que se proceda dessa forma, se revela de difícil comprovação, principalmente perante o Fisco que a exige fundada em documentos, os quais não foram apresentados pela interessada. Para a comprovação da efetividade dos pagamentos sugere-se no caso de pagamentos efetuados em dinheiro, extratos bancários que demonstrem a realização de saques em datas e valores coincidentes ou

aproximados aos pagamentos em questão, podendo também o interessado apresentar outros que julgar convenientes, desde que surtam os devidos efeitos legais

Mas a apresentação de cópia de seu livro caixa, apresentada apenas em sede de recurso voluntário (e-fls.69) pode, na espécie, ser conhecida com relativização de sua preclusão, com base no disposto no Decreto n.º 70.235/1972, art. 16, inciso III e § 4º, uma vez que visa à complementação dos argumentos e provas já expostos em sede impugnatória. Mas tal prova também não lhe socorre, uma vez que apresenta suas entradas financeiras, mas não apresenta correspondência com as saídas que poderiam ter relação com os recibos apresentados (e-fls. 85 e ss.), inclusive há apresentados em sede impugnatória

Impende, neste momento, a citação da recentíssima Sumula deste Egrégio Conselho, de número 180, de aplicação inquestionável na presente contenda:

**Súmula CARF n.º 180**

**Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021**

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

Acórdãos Precedentes: 9202-007.803, 9202-007.891, 9202-008.004, 9202-008.063, 9202-008.311, 2202-005.320, 2301-006.449, 2301-006.652, 2202-005.318, 2202-005.838, 2401-007.368 e 2401-007.393.

E bem observa a DRJ em seu voto que “*Quanto aos comprovantes apresentados, de antemão, informa-se que não há como acatar a nota fiscal de fl. 26, já que há divergência de CPF, constando o de terceiro não dependente na identificação do beneficiário do serviço. Da mesma forma, não se considera o recibo de fl. 28, uma vez que foi datado de 15 de dezembro de 2009, período de apuração diverso do autuado (ano-calendário de 2008)*”.

Complemente-se indicando 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. (...)

Verifica-se portanto que, apreciados e afastados todos os argumentos apresentados pelo contribuinte, não há motivo para retificação da Decisão *a quo* devidamente proferida.

**Dispositivo**

Isso posto, voto em conhecer parcialmente ao Recurso Voluntário e na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

*(documento assinado digitalmente)*

Ricardo Chiavegatto de Lima

