



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



**Processo nº** 13863.720073/2011-74  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2001-005.822 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 25 de abril de 2023  
**Recorrente** ANTONIO IVAM SILVA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2010

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 75%. PREVISÃO LEGAL

A aplicação da multa de ofício de 75% no lançamento do crédito tributário é legal e de observância obrigatória pela autoridade fiscal, não podendo ser afastada pelo julgador administrativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito – Presidente e Relator

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

**Relatório**

A seguir transcreve-se o relatório do acórdão nº 12-73.691 da 21ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ (fls. 31 e segs.).

“Foi lavrada Notificação de Lançamento do Imposto de Renda Pessoa Física relativo ao exercício 2010, ano calendário 2009 (fls. 18 a 24), a qual resultou na apuração de imposto suplementar de R\$ 10.383,36, sujeito à multa de ofício de 75% e juros de mora.

Conforme consta da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal da Notificação de Lançamento, foram apuradas as seguintes infrações: Dedução Indevida de Dependentes no valor de R\$ 3.460,80, por falta de comprovação de que o filho maior de 21 anos estivesse matriculado em instituição de nível superior ou técnico e falta de comprovação da relação de dependência do menor; Dedução Indevida de Despesas com Instrução no valor de R\$ 1.873,63, por falta de comprovação dos valores declarados; e Dedução Indevida de Despesas Médicas, no valor total de R\$ 32.423,22, por falta de comprovação, nos termos exigidos na intimação fiscal, da efetividade de prestação dos serviços e do desembolso dos valores declarados como pagos à Maria Aparecida Gomes Sampaio e porque parte dos gastos declarados referem-se a beneficiário excluído da condição de dependente.

Cientificado do lançamento em 22/11/2011 (fl. 25), o contribuinte apresentou, em 01/12/2011, a impugnação de fl. 2/3, na qual alega, em síntese:

- Antonio Ivam Silva Junior é seu filho, à época com 23 anos e estudante da Universidade Estadual de Santa Catarina (fls. 4/5);
- não tem a documentação exigida para o menor Gustavo de Oliveira Silva e não impugna a glosa;
- em relação às despesas médicas, a importância de R\$ 4.423,22 foi paga por ele à Unimed Grande Florianópolis, em favor do seu filho Antonio (fl. 6/7);
- o pagamento a Maria Aparecida Gomes Sampaio foi efetuado em dinheiro (fls. 8 e 11 a 16);
- Maria Aparecida Gomes declarou tal quantia, tendo recolhido o imposto devido (fls. 9/10);
- concorda com a infração Dedução Indevida de Despesa com Instrução. “

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

#### **“Matéria Não Impugnada**

O contribuinte expressamente concorda com a infração Dedução Indevida de Despesas com Instrução e com parte da infração Dedução Indevida de Dependentes, referente a Gustavo de Oliveira Silva. Dessa forma, essas parcelas são consideradas não impugnadas, a teor do art. 17 do Decreto 70.235/72.

#### **Dedução Indevida de Dependentes – Parte Impugnada**

Em relação à parte impugnada da infração Dedução Indevida de Dependentes, o contribuinte comprova por meio dos documentos juntados às fls. 4/5 a relação de dependência de seu filho Antonio Ivam Silva Junior.

Assim, deve ser restabelecido o valor de R\$ 1.730,40.

#### **Dedução Indevida de Despesas Médicas**

Também restaram comprovados os pagamentos de despesas médicas efetuados à Unimed Grande Florianópolis, referente ao dependente Antonio, por meio do comprovante de fl. 6. Assim, deve ser restabelecido o valor declarado, R\$ 2.423,22.

Em relação aos valores informados como pagos a Maria Aparecida Gomes Sampaio, o lançamento ocorreu, conforme informado na Descrição dos Fatos da Notificação de Lançamento, uma vez que o contribuinte não comprovou o efetivo pagamento.

Dispõe o caput do art. 73 do Regulamento do Imposto de Renda – Decreto 3.000/99 - RIR/99 que:

*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).*

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.

No caso das deduções o art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943 (reproduzido no art. 73 do RIR/99, acima transcrito) expressamente estabelece que os contribuintes podem ser instados a comprová-las ou justificá-las, deslocando-se o ônus probatório.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para os contribuintes, transfere para esses a obrigação de comprovação e justificação das deduções; não o fazendo, sofrem 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.

Nesse contexto, verificando que as deduções são elevadas, cabe ao fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo.

Assim o contribuinte está obrigado a comprovar, de forma inequívoca e mediante documentação hábil e idônea, a realização das deduções informadas na Declaração de Ajuste Anual.

Não basta a disponibilidade de recibos por parte da contribuinte, sem vinculação do pagamento ou da efetiva prestação do serviço, principalmente quando, pelos valores envolvidos, restarem dúvidas quanto à idoneidade dos documentos.

Também entendo não suficiente a apresentação da Declaração de Ajuste Anual da beneficiária, mesmo que esta tenha informado os supostos recebimentos, mormente no contexto em que a profissional de psicologia declara recebimentos elevados de um único paciente durante todo o ano calendário.

Tendo em vista as dúvidas suscitadas acerca da autenticidade dos recibos de despesas médicas, caberia ao interessado provar que realmente efetuou o pagamento no valor neles constante para que ficasse caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução.

Ocorre que o interessado não apresentou nenhum documento demonstrando o desembolso dos valores glosados.

Abaixo transcrevo jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda sobre o assunto:

*DESPESAS MÉDICAS - GLOSA - Tendo a autoridade fiscal efetuado a glosa de despesas médicas por não comprovação dos gastos, não há justificativa para seu restabelecimento sem confirmação do efetivo desembolso e da prestação do serviço. (Acórdão 102-48.922, de 2008).*

*DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - A validade da dedução de despesas médicas, quando impugnadas pelo Fisco, depende da comprovação do efetivo pagamento e/ou da prestação dos serviços. (Acórdão 104-22.781, de 2007).*

*IRPF - GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS - À luz do artigo 29 do Decreto 70.235 de 1972, na apreciação de provas a autoridade julgadora tem a prerrogativa de formar livremente sua convicção. Correta a glosa de valores deduzidos a título de despesas odontológicas, com cirurgião plástico e com psicóloga, cuja efetividade dos serviços e o pagamento não foram comprovados. (Ac. 102-48.510, de 2007).*

Assim, em relação à infração Dedução Indevida de Despesas Médicas cabe restabelecer tão somente a parcela de R\$ 2.423,22, referente à Unimed Grande Florianópolis.

#### **Conclusão**

Por todo o exposto, o lançamento deve ser retificado na forma abaixo:

(...)

Assim, voto pela **PROCEDÊNCIA EM PARTE** da impugnação, para manter imposto suplementar R\$ 9.241,12, acrescido de multa de ofício e juros de mora. “

Cientificado da decisão de primeira instância em 07/04/2015, o sujeito passivo interpôs, em 30/04/2015, Recurso Voluntário, fl. 41, 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) a multa aplicada pela autoridade fiscal possui caráter confiscatório
- É o relatório.

#### **Voto**

Conselheiro Honório Albuquerque de Brito - Relator

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

A matéria que sobe ao CARF para julgamento cinge-se à dedução das despesas médicas supostamente havidas com a psicóloga Maria Aparecida Gomes Sampaio, no valor total de R\$ 30.000,00.

#### **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 já foram objeto de minuciosa apreciação pela turma julgadora da DRJ, cujas análises e conclusões estão discorridas 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, nem mesmo parcialmente. Quanto aos extratos bancários trazidos, não foram indicados nos mesmos saques em valores e datas que possam relacioná-los de forma irrefutável aos pagamentos que teriam sido feitos à profissional em questão. Cabe esclarecer que não se questiona na lide a capacidade financeira do contribuinte em arcar com as despesas deduzidas, e sim a comprovação de seu efetivo pagamento.

Cabe observar ainda que o recorrente apresentou cópia da declaração da psicóloga, documento revestido de sigilo, onde consta o valor em questão, supostamente recebido do recorrente, declarado nominalmente na ficha errada (ficha destinada aos recebimentos de pessoa jurídica), representando 80% do total de rendimentos tributáveis informados pela profissional. Tal circunstância, deveras incomum, reforça a decisão do Fisco de solicitar elementos adicionais aos simples recibos.

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

### **Multa de ofício de 75%**

Com relação à multa de ofício aplicada pelo Fisco e mantida na DRJ, contra a qual se insurge o recorrente, o art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece literalmente o percentual de 75% de multa no caso de lançamento de ofício, de observância compulsória pela autoridade lançadora, em sua atividade vinculada. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142 do CTN, parágrafo único). A autoridade fiscal não só está autorizada como obrigada a proceder ao lançamento de ofício da multa prevista na legislação que rege a matéria, sem emitir juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou de eventual afronta em tese a princípios do direito administrativo e constitucional ou de outros aspectos de sua validade.

Deve então ser mantida a multa aplicada no lançamento sobre o imposto lançado que foi mantido após o presente julgamento.

### **Jurisprudência**

No que se refere à jurisprudência citada, por falta de lei que lhe atribua eficácia normativa, não constitui norma geral de direito tributário decisão judicial ou administrativa que produz efeito apenas em relação às partes que integram o processo (art. 100 do CTN – Parecer Normativo CST n.º 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013).

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 e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, conforme acima descrito.

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito