



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



**Processo nº** 15504.724522/2011-68  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-009.780 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de abril de 2023  
**Recorrente** MAURO ELCIO NUNES DE OLIVEIRA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

**ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS OU ATOS NORMATIVOS. SÚMULA CARF N 2.**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**DESPESAS MÉDICAS. NÃO COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO.**

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo do pedido de revisão de ofício do lançamento e das alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade da multa, da taxa SELIC e dos juros moratórios; e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (Presidente), Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas e Sonia de Queiroz Accioly.

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário (fls. 81 e ss) interposto em face da R. Acórdão proferido pela 9ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo

Horizonte (fls. 66 e ss) que julgou improcedente a impugnação mantendo o crédito tributário constituído, pela prática de omissão de rendimentos do trabalho e dedução indevida de despesas médicas, relativas ao ano-calendário de 2009.

Segundo o Acórdão recorrido:

Notificação de Lançamento de fls. 27/33, exige do contribuinte, já qualificado nos autos, o recolhimento do crédito tributário equivalente a R\$19.655,96, assim discriminado:

(...)

Decorreu o citado lançamento da revisão efetuada na declaração de ajuste anual em nome do interessado, referente ao exercício financeiro 2010 ano-calendário 2009, quando foi constatado, consoante “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, fl. 28, infração por omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício no valor de R\$11.519,97, relativamente às fontes pagadoras Santa Casa de Misericórdia de Juiz de Fora, CNPJ 21.575.709/0001-95 (R\$1.840,00) e Secretaria de Estado de Saúde, CNPJ 42.498.717/0001-55 (R\$9.679,97), com compensação IRRF no valor de R\$134,51.

Consoante Descrição dos Fatos de fl. 29, constatou-se, também, dedução indevida de despesas médicas no montante de R\$26.560,54, relativamente às prestações de serviços a seguir demonstradas em planilha:

| CPF/CNPJ           | Nome/Nome Empresarial                | Declarado | Alterado |
|--------------------|--------------------------------------|-----------|----------|
| 17.689.407/0001-70 | UNIMED Juiz de Fora Coop de Trabalho | 11.485,56 | 4.921,02 |
| 809.807.837-04     | Jose Maria Borges                    | 5.000,00  | 0,00     |
| 083.201.307-27     | Ernani do Amaral Junior              | 9.996,00  | 0,00     |
| 097.185.377-08     | Silvia Torres de Souza               | 5.000,00  | 0,00     |

Na descrição dos fatos, à fl. 33, informa a autoridade fiscal o que se segue.

De acordo com o artigo 73, Decreto 3000/99 e atualizações todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora e nesses termos, são normalmente eleitas como provas do efetivo pagamento das despesas médico/odontológicas declaradas, a apresentação de cópias de cheques nominais microfilmados ou, no caso de pagamentos em espécie, extratos bancários com compatibilidade de datas e valores.

O contribuinte foi reintimado a apresentar cópias de cheques nominais microfilmados ou, no caso de pagamentos em espécie, extratos bancários que vinculassem os pagamentos às prestações dos serviços realizados pelos profissionais mencionados Jose Maria Borges (R\$5.000,00), Ernani do Amaral Junior (R\$9.996,00) e Silvia Torres de Souza (R\$5.000,00).

O contribuinte, entretanto, limitou-se a ratificar a apresentação dos documentos realizada anteriormente, não tendo feito prova do efetivo pagamento, consoante anteriormente informado. Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médico/odontológicas elevadas não basta a disponibilidade de simples recibos, sem vinculação inequívoca do efetivo pagamento.

A glosa das despesas referentes ao plano de saúde UNIMED, no valor de R\$6.564,54, se justifica por corresponder aos pagamentos efetuados para beneficiários que não são dependentes informados na declaração do contribuinte (Sueli Berno Nunes de Oliveira, Marcus Vinicius Berno Nunes de Oliveira e Diego Fabiano Soares de Oliveira).

Cientificado do lançamento o contribuinte apresentou impugnação de fls. 02/21, com documentos de fls. 22/30 e 36/68, contestando o lançamento conforme se segue.

Em resumo, às fls. 03/04 informa que é médico e precisou da ajuda de vários tratamentos clínicos em função da sua saúde, no aspecto fisiológico e psicológico e que possui cofre em sua residência, motivo pelo qual os pagamentos foram efetuados em moeda corrente para obter eventuais descontos no preço da prestação de serviços.

As glosas relativas aos dependentes Sueli Berno Nunes de Oliveira (esposa), Marcus Vinicius Berno Nunes de Oliveira (filho) e Diego Fabiano Soares de Oliveira (sobrinho), segundo o Auditor Fiscal foram excluídos porque constam como dependentes nas declarações de ajuste anual da sua esposa. Não se pode imputar a um contribuinte o erro de outro, pois os ganhos anuais do impugnante são maiores do que o de sua esposa, que inseriu tais dependentes na sua declaração, devendo esta ser retificada.

Contesta, às fls. 06/09, as glosas efetuadas, relativamente às despesas médicas, anteriormente citadas, apresentando suas justificativas, sem mencionar o efetivo pagamento, conforme anteriormente explicitado.

Entende que não descumpriu o que está prescrito no artigo 73, especificamente no parágrafo 1º do Decreto 3000 (RIR), devendo o Órgão Julgador dar-lhe o direito à ampla defesa por todos os meios de provas admitidas em direito.

Questiona a legalidade da taxa Selic e da multa de ofício (75%) e cita jurisprudência, requerendo, caso seja mantida as glosas efetuadas, o expurgo da multa e da taxa SELIC, e que seja aplicado os juros legais estabelecidos no Código Tributário Nacional no patamar de 1% ao mês.

O Colegiado de 1ª instância proferiu decisão, com as ementas abaixo reproduzidas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2009

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada, portanto não litigiosa, a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS. GLOSA.

Mantém-se a glosa de dedução a título de despesas médicas, quando não forem apresentados documentos hábeis que comprovem o efetivo pagamento pela prestação dos serviços.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Durante a ação fiscal vige o princípio inquisitório. Somente na fase litigiosa, iniciada por impugnação válida, há que se falar em contraditório e ampla defesa, assegurados no presente caso.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EXTENSÃO.

As decisões judiciais, a exceção daquelas proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade de normas legais, e as administrativas não têm caráter de norma geral, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão àquela, objeto da decisão.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA.

No que tange a aplicação de multa de 75%, prescrita no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996, é aplicável, sempre, nos lançamentos de ofício. Referida multa consiste em penalidade pecuniária aplicada em decorrência da infração cometida

Devidos os juros de mora calculados com base na taxa SELIC, incidentes sobre tributos e contribuições não pagos nos prazos previstos na legislação específica, na forma da legislação vigente.

#### APRESENTAÇÃO DE PROVAS.

As provas, informações esclarecimentos e argumentos de defesa devem ser apresentados na impugnação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 27/06/2013 (fls. 79) o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 26/07/2013 (fls. 81 e ss).

O Contribuinte alega :

1 – ter comprovado as despesas deduzidas, assinalando que os pagamentos de deram em moeda corrente;

2– a multa aplicada é confiscatória, e pede o afastamento da aplicação da taxa SELIC sob alegação de inconstitucionalidade e ilegalidade; e o cancelamento da imposição de juros moratórios, também por entender inconstitucional.

Busca a anulação das multas e juros aplicados e/ou o cancelamento da autuação.

Pede:

#### DO PEDIDO

Do exposto, **requer** o Recorrente: **01.** Que seja reconsiderado a favor do contribuinte todas as despesas médicas glosadas e que constam no Auto de Infração, bem como, os seus encargos , inclusive juros e multa ou no mínimo reduzida em patamar legal. **02.** Pelo princípio da eventualidade, caso alguma das despesas glosadas não sejam aceitas requer o expurgo do crédito tributário em lide, a multa confiscatória de 75%, incidente sobre o imposto de renda considerado devido; **03.** Seja também excluído da incidência tributária, o juro moratório calculado por incidência da Taxa SELIC; **04.** Que seja procedida a revisão, **ex officio**, do lançamento, consoante Acórdão nº 10.780/2005 – DRJ/REC. **05** – Seja aplicado os juros legais estabelecidos no Código Tributário Nacional no patamar de 1% a.m. ao valor considerado como correto.

Juntou documentos.

Esse, em síntese, o relatório.

### Voto

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo, conheço parcialmente do recurso e passo ao seu exame.

É preciso ressaltar a vedação a órgão administrativo para declarar inconstitucionalidade de norma vigente e eficaz.

Nessa linha de entendimento, dispõe o enunciado de súmula, abaixo reproduzido:

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

Também ressalta-se que este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre a alegação de ilegalidade de ato normativo vigente, uma vez que sua competência resta adstrita a verificar se o fisco utilizou os instrumentos legais de que dispunha para efetuar o lançamento. Nesse sentido, art. 62, do Regimento Interno do CARF, e o art. 26-A, do Decreto 70.235/72. Isso porque o controle efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente.

Assim, compete ao Julgador Administrativo apenas verificar se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de atos normativos.

Com esta fundamentação, a alegação de a inconstitucionalidade do lançamento, ao fundamento de ofensa a preceitos constitucionais como ao relativo à proibição ao confisco e o princípio da razoabilidade, não serão conhecidos.

Assim, não se conhece do pedido de exclusão da multa por confiscatória, nem do o afastamento da aplicação da taxa SELIC sob alegação de inconstitucionalidade e ilegalidade; ou do cancelamento da imposição de juros moratórios, também por entender inconstitucional.

Mesmo que assim não fosse, cumpre ressaltar entendimento sumulado no CARF, abaixo reproduzido:

Súmula CARF nº 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. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

O pedido de nulidade veiculado na peça recursal diz respeito às essas alegações que não foram conhecidas.

Mesmo que assim não fosse, observa-se que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, e **inexistindo prejuízo à defesa**, não se há de falar em nulidade do auto de infração.

Também não se pode conhecer do pedido de revisão de ofício do lançamento,.....que deveria ter sido apresentado ..... na medida em que os presentes autos encontram-se submetidos ao rito processual do julgamento administrativo previsto nos arts. 37 e 38 do Decreto 70.235/72.

**Do Mérito.**

No mérito, o Recorrente pede o restabelecimento das glosas com despesas com médicas.

As glosas das deduções indevidas de despesas médicas, decorreram da falta de provas do efetivo pagamento, requerido pela Autoridade Fiscal, bem como por corresponderem a pagamentos efetuados para beneficiários que não são dependentes do Recorrente (Sueli Berno Nunes de Oliveira, Marcus Vinicius Berno Nunes de Oliveira e Diego Fabiano Soares de Oliveira).

**Segundo o R. Acórdão Recorrido:****Matéria não Impugnada.**

No que se refere à infração por omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício (R\$11.519,97), recebidos das fontes pagadoras Santa Casa de Misericórdia de Juiz de Fora, CNPJ 21.575.709/0001-95 (R\$1.840,00) e Secretaria de Estado de Saúde, CNPJ 42.498.717/0001-55 (R\$9.679,97), com compensação IRRF no valor de R\$134,51, cumpre observar que não houve impugnação por parte do contribuinte.

Esse fato, como consequência, dá nova feição à matéria, que passará a ser considerada como não impugnada, conforme prescreve o art. 17, do Decreto 70.235/72 (redação dada pela Lei 9.532/97).

Neste sentido, restando incontroversa as infrações, supracitadas, a cobrança do crédito decorrente, deve ser efetuado na forma do art. 21, §1º, do Decreto 70.235/72.

**Deduções de Despesas Médicas.**

Relativamente à dedução de despesas médicas informadas na Declaração de Ajuste Anual, cumpre inicialmente reproduzir a seguir os dispositivos legais que regulam a matéria:

(...)

Conforme se depreende dos dispositivos acima relacionados, cabe ao beneficiário dos recibos e/ou das deduções provar que realmente efetuou o pagamento no valor constante no comprovante e/ou no valor pleiteado como despesa, bem assim a época em que o serviço foi prestado, para que fique caracterizada a efetividade do pagamento da despesa passível de dedução, no período assinalado, tendo em vista que todas as deduções estão sujeita à comprovação ou justificação a juízo da autoridade lançadora.

Em princípio, admite-se como prova de pagamentos, os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. No entanto, pode a autoridade fiscal a seu juízo, com base no artigo 73 do Decreto 3.000/99 (RIR) e atualizações solicitar provas não só da efetividade do pagamento mediante cópia de cheques nominativos e de extratos bancários, mas também da efetividade dos serviços prestados pelos profissionais ou pela empresa habilitada.

Em complemento, podem ser juntados aos autos documentos que reforcem a alegação de que os serviços foram efetivamente prestados como laudos, pedidos de exames, receitas, radiografias, entre outros.

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. Tal dispositivo está em sintonia com o princípio de que o ônus da prova cabe a quem o alega.

O artigo 333, do Código de Processo Civil, prevê que o ônus da prova incumbe: I- ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; II- ao réu, quanto à existência de fato, impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Salienta-se que 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 da efetiva prestação dos serviços.

A necessidade de comprovação do efetivo pagamento e dos serviços prestados, mostra-se necessárias em face das circunstâncias presentes nos autos. Entretanto, a não comprovação à autoridade tributária da sua efetividade, as despesas foram corretamente glosadas.

Saliente-se que a legislação tributária não dá aos comprovantes, ainda que revestidos de todas as formalidades, valor probante absoluto. Nesta seara, a efetividade do pagamento a título de despesa médica não se comprova com a mera exibição de recibos.

Na busca da verdade material, princípio este informador do processo administrativo fiscal, forma o julgador seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

É que o julgador administrativo não está adstrito a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo estabelecer sua convicção a partir do cotejamento de elementos de variada ordem, desde que estejam estes, por óbvio, devidamente juntados ao processo.

Registre-se que o Decreto 70.235/72 prevê que o julgador administrativo tem a livre convicção no julgamento, para aceitação ou não de comprovações:

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

Esclareço, nesse entendimento, que não houve, por parte do contribuinte a efetiva comprovação do serviço nem do pagamento, relativamente às despesas médicas em litígio.

Nesta fase impugnatória o contribuinte trouxe aos autos os mesmos recibos, além de declarações dos profissionais Jose Maria Borges (R\$5.000,00), Ernani do Amaral Junior (R\$9.996,00) e Silvia Torres de Souza (R\$5.000,00), já apresentados à autoridade fiscal notificante, não logrando comprovar a efetividade dos pagamentos, nem a efetividade dos serviços consoante legislações e esclarecimentos anteriores, devendo a glosa das deduções de tais despesas serem mantidas.

No que se refere à glosa das despesas referentes ao plano de saúde UNIMED, no valor de R\$6.564,54, consoante informação fiscal a glosa se justifica por corresponder aos pagamentos efetuados para beneficiários que não são dependentes informados na declaração do contribuinte (Sueli Berno Nunes de Oliveira, Marcus Vinicius Berno Nunes de Oliveira e Diego Fabiano Soares de Oliveira). Em pesquisa ao sistema informatizado da Receita Federal do Brasil, constata-se que as três pessoas não constam como dependentes na DIRPF/2010, ano calendário 2009 do contribuinte e que todas elas declararam em separado, não podendo figurar como dependentes do notificado, apesar da sua irrisignação.

Ressalte-se que o notificado não apresentou, nesta fase de impugnação qualquer documento, relativamente ao Plano de Saúde UNIMED

De fato, compulsando os autos, verifica-se que o Recorrente declarou como seus dependentes na DAA/2009-2010 apenas Maria Geralda Soares e Tamires Berno Nunes de Oliveira.

A legislação (inciso II, do §2º, do art. 8º, da Lei 9.250/95) não permite a dedutibilidade das despesas médicas com beneficiários não declarados como dependentes na Declaração de Ajuste Anual.

Correta a fundamentação da decisão de piso, acolhidos seus fundamentos como razão de decidir.

Com relação às glosas das deduções de despesas médicas com o dentista Jose Maria Borges (R\$5.000,00), fisioterapeuta Ernani do Amaral Junior (R\$9.996,00) e fonoaudióloga Silvia Torres de Souza (R\$5.000,00), insta ressaltar que os recibos apresentados para a Autoridade Fiscal não estavam aptos a comprovar despesas dedutíveis, na medida em que não traziam todas as informações necessárias, como o beneficiário do serviço.

Em razão da precariedade documental a D. Autoridade Fiscal solicitou a comprovação do pagamento, o que não fora apresentado pelo Recorrente.

Ressalta-se que o CARF sumulou a temática:

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. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Na defesa, o Recorrente acostou declarações dos profissionais, indicativas de ter sido o beneficiário do serviço e de que os pagamentos foram em espécie.

Ocorre que a mera declaração do profissional não é suficiente para comprovar a dedutibilidade da despesa.

Observa-se que, tanto na impugnação quanto em sede de recurso, o Recorrente não comprovou os pagamentos, tal qual requerido pela Autoridade Fiscal (fls. 30).

No recurso, o Recorrente nada acrescenta a comprovar despesas dedutíveis.

Correta a conclusão fiscal e a Decisão de Piso, mantida a autuação também nesse aspecto.

### **CONCLUSÃO.**

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade da multa, da taxa SELIC e dos juros moratórios, e do pedido de revisão de ofício do lançamento, observado o rito processual do julgamento administrativo do Decreto 70.235/72, e, na parte conhecida, por NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly



