



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



**Processo nº** 18186.001178/2010-92  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2001-006.056 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 27 de junho de 2023  
**Recorrente** APARECIDO DOMINGOS RUGOLO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

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(a)

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

Fl. 2 do Acórdão n.º 2001-006.056 - 2ª Sejul/1ª Turma Extraordinária  
Processo nº 18186.001178/2010-92

## Relatório

A seguir transcreve-se o relatório do acórdão nº 16-46.886 21ª Turma da DRJ em São Paulo(1)/SP (fls. 105 e segs.).

Em procedimento de revisão interna da Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física – DIRPF do contribuinte supracitado, referente ao Exercício de 2006, Ano Calendário 2005, a Auditoria Fiscal efetuou o presente lançamento de ofício, nos termos do Decreto 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, tendo em vista a apuração de Dedução Indevida de Despesas Médicas, no valor de R\$ 42.200,00, a saber:

Beneficiário do Pagamento	Valor	Motivo
Julio César Bassi	R\$ 600,00	Falta de apresentação de comprovante
Gisele C Versanno	R\$ 1.600,00	Falta de apresentação de comprovante
Cláudio L P Lizo	R\$ 9.000,00	Falta de comprovação do pagamento e da prestação de serviços
Carlos A Ferreira	R\$ 31.000,00	Falta de comprovação do pagamento e da prestação de serviços

O enquadramento legal, descrição, demonstrativo do fato gerador e valor tributável foram registrados no lançamento, de fls. 12/14.

O contribuinte contestou o lançamento através do instrumento de fls. 02/08 e 18/22, juntando documentos, às fls. 27/103, alegando em síntese, que:

- 1) Apresentou os comprovantes de gastos que demonstram o pagamento das despesas e foi intimado a apresentar comprovantes da efetividade da prestação de serviços e do desembolso com despesas médicas, com solicitação de prazo suplementar tendo sido surpreendido com o ato ilegal de glosa de despesas médicas, fazendo o Estado se apropriar do valor de sua restituição e ainda lançando crédito tributário;
- 2) Da análise dos documentos juntados aos autos, não restam dúvidas quanto a lisura e legalidade da declaração de despesas médicas;
- 3) O ato perpetrado pela autoridade coatora é ilegal, impondo ao contribuinte documentos outros que não os simples recibos de pagamento, ostentando grave ilegalidade ferindo o sigilo existente entre as relações médico-paciente, vedado entre outros, pelo próprio Estatuto de Ética da Medicina;
- 4) O lançamento tributário padece de vício de nulidade insanável por contrariar a legislação sendo que o Regulamento do Imposto de Renda disciplina que bastam os comprovantes de pagamento das despesas para fazer jus à dedução, notadamente por se consubstanciar em uma despesa que o próprio Estado deveria lhe custear;
- 5) O referido ato está maculado por vícios insanáveis afrontando os princípios:
  - a. da legalidade, ante a submissão da Administração às leis, posto que o regulamento determina a possibilidade de dedução das despesas médicas;
  - b. da proporcionalidade, ante a exigência do pagamento de multa sobre o imposto supostamente devido que se configura em ato desprovido de supedâneo legal e ato desproporcional à eventual violação legal praticada pelo impugnante;
  - c. da razoabilidade, a aplicação da penalidade tributária em circunstância prevista como legal, se mostra desproporcional e desarrazoada, não podendo prevalecer
  - d. da moralidade, a atitude do agente público deve guardar correlação com a lei, cumprindo seus objetivos sem exagero sob pena de seus atos ficarem maculados de ilegitimidade, superando os limites de competência não se admitindo que para uma conduta em que não há incidência tributária se impute multa de setenta e cinco por cento do suposto débito tributário, causando-lhe evidente prejuízo.
- 6) Coloca em dúvida os reais motivos da imputação de obrigação tributária indevida por ter apresentado os comprovantes das despesas médicas e ter sido glosado inclusive daquelas que não recaiam qualquer dúvida, em patente ato de perseguição injustificável;

- 7) Não há previsão legal para a imposição da obrigação tributária ao impugnante, conforme comprovantes de pagamento o que evidencia que a cobrança da exação é indevida;
- 8) Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, notadamente a sustentação oral e informando o endereço de seus patronos para onde requer sejam encaminhadas as intimações derivadas do presente feito administrativo;
- 9) Requer a nulidade da Notificação de Lançamento com o imediato processamento da declaração de ajuste anual conforme valores nela indicados pelo impugnante e pagamento da restituição do imposto retido na fonte devida, devidamente corrigidos até a data do pagamento com a inclusão de juros de mora em razão da procrastinação indevida de seu pagamento;
- 10) Em complemento à impugnação, com as razões já expostas, solicita a reapresentação de documentos, bem como apresentação de documentos extras com finalidade de correção neste ato e não lançados na declaração, para registro e retificação;

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

Inicialmente, quanto aos requisitos específicos do lançamento, destaque-se que houve o regular lançamento às fls. 12/143 a 6, procedimento administrativo por meio do qual o servidor competente qualificou o sujeito passivo, descreveu os fatos, apontou as disposições legais infringidas e a penalidade aplicável, e determinou a exigência com a respectiva intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo legal, nos termos do art. 10, do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, todos os elementos essenciais do procedimento fiscal consta da notificação de lançamento, dos quais foi regularmente cientificado o contribuinte de modo a lhe permitir conhecer o inteiro teor do lançamento que lhe foi imputado.

#### **DO PROCEDIMENTO FISCAL.**

Sustenta o impugnante que há dúvida quanto aos reais motivos da imputação de obrigação tributária em patente ato de perseguição injustificável. Tal alegação é improcedente como veremos a seguir e no decorrer deste voto.

A revisão da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda das Pessoas Físicas – DIRPF, é feita mediante procedimentos internos decorrentes de parâmetros nacionais estabelecidos pelas várias Coordenações Gerais envolvendo fiscalização, arrecadação e tecnologia da informação, de acordo com suas competências regimentais.

O procedimento de revisão de declaração deve ser entendido como uma fase oficiosa da autoridade tributária a qual se inicia no momento em que a administração começa a fiscalização para verificar se existe alguma irregularidade tributária na atividade realizada pelo contribuinte e pode contar ou não com a intervenção do sujeito passivo.

Na revisão de declaração, em procedimento de malha, ou seja, ainda numa fase preparatória, a fiscalização busca elementos necessários a uma possível emissão de notificação de lançamento. Nessa fase o lançamento está sendo aperfeiçoado.

O sujeito passivo, se necessário, será intimado a apresentar, no prazo fixado na intimação, esclarecimentos ou documentos sobre inconsistências ou indícios de irregularidade fiscal detectadas nas revisões das declarações.

Assim, o procedimento fiscal cumpriu o requisito formal definido nas normas administrativas, que lhe confere o caráter institucional e, portanto, impessoal.

Ademais, não há indícios nos autos de que a seleção tenha se dado de forma pessoal, arbitrária, fundada apenas na vontade da autoridade fiscal ou em perseguição.

Por fim, cumpre assinalar que caberia ao impugnante demonstrar a suposta perseguição injustificada e não simplesmente colocar em dúvida a existência de vício, sem a indicação de qualquer elemento que a corrobore. Ante a ausência de tais elementos, deve prevalecer os dados objetivos constantes do processo que não evidenciam qualquer vício no procedimento fiscal.

#### **DA NULIDADE.**

O impugnante argumenta que o ato perpetrado pela autoridade coatora é ilegal, impondo documentos outros que não os recibos de pagamento de despesas médicas, contrariando a legislação segundo o Regulamento do Imposto de Renda e o sigilo existente entre as relações médico-paciente, bem como afrontando os princípios da legalidade, proporcionalidade, razoabilidade e moralidade, não havendo previsão legal para a imposição da obrigação tributária e requerendo a nulidade da notificação de lançamento.

Acrescenta que há dúvida quanto aos reais motivos da imputação de obrigação tributária em patente ato de perseguição injustificável.

Ressaltamos inicialmente, que o procedimento fiscal independe até mesmo da intimação do contribuinte. Esta é uma fase oficiosa em que a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. Assim, antes da impugnação, não há litígio, não há contraditório e o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo Fisco.

O ato do lançamento é privativo da autoridade, conforme determina o art. 142 do CTN e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo. Já, com a impugnação, são garantidos ao contribuinte, todos os direitos previstos no inciso LV, art. 5º, da Constituição Federal.

Quanto à argumentação de nulidade do lançamento, temos o art. 11 do Decreto nº 70.235/1972, que regula o processo administrativo fiscal o qual foi observado quando do lançamento, a saber:

**Art.11.** *A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do notificado;*

*II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;*

*III - a disposição legal infringida, se for o caso;*

*IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

*Parágrafo único.* *Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.*

No tocante aos aspectos relativos a nulidade dos atos que compõem o processo fiscal, destaque-se o estabelecido pelo artigo 59, do mesmo diploma legal:

**Art. 59.** *São nulos:*

*I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II – os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Verifica-se, pelo exame do processo, que não ocorreram os pressupostos supracitados, uma vez que foram observadas as normas legais que regem a matéria, tendo em vista que o lançamento foi lavrado por autoridade competente, está revestido das formalidades legais e observou os princípios de regência, não se enquadrando, dessa forma, em nenhuma das hipóteses de nulidade, não tendo como prosperar as alegações de nulidade do lançamento.

Ao contribuinte sempre é facultada a apresentação de impugnação ao lançamento, fase em que pode apresentar ou reapresentar quaisquer documentos que entender relevantes para a sua defesa. O fato de a autoridade fiscal não ter aceitado determinado documento

durante a fiscalização não é motivo de nulidade do lançamento, mas sim de o contribuinte valer-se de seu direito de insurgência apresentando sua impugnação com os documentos comprobatórios de suas alegações, o que não ocorreu como veremos mais adiante.

### **DOS PRINCÍPIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.**

O contribuinte alega que o ato está maculado por vícios insanáveis afrontando o princípio da legalidade em face da possibilidade de dedução de despesas médicas, bem como os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da moralidade, em face da aplicação da penalidade tributária – multa de 75% do valor do imposto.

Quanto ao princípio da legalidade, vimos anteriormente que foram observadas as normas legais que regem a matéria, tendo em vista que o lançamento foi lavrado por autoridade competente, está revestido das formalidades legais e observou os princípios de regência, não se enquadrando, dessa forma, em nenhuma das hipóteses de nulidade, não tendo como prosperar as alegações de nulidade do lançamento.

Ao invocar que o Regulamento do Imposto de Renda de Pessoa Física – RIR/99 determina a possibilidade de dedução de despesas médicas, deixa claro que há a **possibilidade**, o que é uma faculdade do contribuinte em declarar e deduzir suas despesas médicas na declaração de ajuste anual. No entanto, o mesmo diploma legal impõe que as deduções estão sujeitas a comprovação e justificação a juízo da autoridade lançadora e que o contribuinte deve manter em boa guarda os documentos pertinentes, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras, quando estas julgarem necessário.

#### **RIR/99 - Comprovação das Despesas**

*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).*

*§1ºSe 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).*

*§2ºAs deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na esfera administrativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, §5º). (grifei)*

#### **RIR/99 - Manutenção e Guarda de Comprovantes**

*Art. 797. É dispensada a juntada, à declaração de rendimentos, de comprovantes de deduções e outros valores pagos, obrigando-se, todavia, os contribuintes a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras, quando estas julgarem necessário (Decreto-Lei nº 352, de 17 junho de 1968, art. 4º).*

Quanto aos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da moralidade em face da aplicação da multa sobre o imposto devido, tem-se que o fundamento legal para sua imposição encontra-se no artigo 44, inciso I, da Lei n. 9.430/1996, *in verbis*:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

A multa de lançamento de ofício, que tem caráter punitivo e não meramente moratório, aplicada sobre o valor do tributo cuja falta de recolhimento se apurou, está em consonância com a legislação de regência, sendo o percentual de 75% legalmente previsto.

Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la. Não se pode, no âmbito administrativo, reduzi-lo ou alterá-lo por critérios puramente subjetivos,

contrários ao princípio da legalidade, tendo em vista o caráter vinculado da atividade fiscal.

Qualquer cotejamento em relação aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da moralidade não é possível nessa fase administrativa. É de se ressaltar que a multa de ofício é devida em face da infração à legislação tributária e não por constituir tributo, mas penalidade pecuniária estabelecida em lei.

#### **DA DEDUÇÃO DE DESPESAS.**

A legislação tributária concede ao contribuinte, por ocasião da Declaração Anual de Ajuste, a possibilidade de reduzir a base de cálculo do imposto de renda, mediante dedução, na forma prevista em lei, de determinadas despesas efetuadas durante o ano-calendário. A legislação ainda exige que o contribuinte, quando intimado pelo Fisco, comprove que as deduções pleiteadas na declaração preenchem todos os requisitos exigidos, sob pena de serem consideradas indevidas e o valor pretendido como dedução seja apurado e lançado em procedimento de ofício, conforme legislação específica e constante da notificação de lançamento.

O Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – RIR/99 consolida a legislação pertinente, dispondo sobre os requisitos legais exigidos para:

#### ***Despesas médicas:***

**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):*

*I-aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;*

*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;*

*IV-não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro; (...)*

Como se verifica a partir dos dispositivos legais acima, **o direito à dedução** das despesas médicas na declaração está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e **restringe-se aos pagamentos efetuados, especificados e comprovados** pelo contribuinte, **relativos ao titular ou seus dependentes legais**, assim considerados na forma da legislação do imposto de renda, cabendo ao contribuinte a prova de que faz jus à dedução pleiteada na declaração.

Em princípio, admite-se como prova idônea de pagamentos, os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado e preenchidos, **originalmente, com todos os requisitos legais exigidos**, o que não é o caso, como veremos a seguir.

#### **DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS.**

<b>FLS</b>	<b>DOCUMENTO</b>	<b>VALOR / ANÁLISE</b>	
27	RG Danielli P. P. Rugolo – filha 8 anos	Dependentes não glosados	
28	RG Alexandre P. P. Rugolo – filho 6 anos		

29	Certidão de Casamento do contribuinte com Kátia Pistolato Perpetuo	Esposa não declarada como dependente do contribuinte e que apresentou DAA no modelo simplificado	
30	RG Kátia P. P. Rugolo - esposa		
31/77	Boletos e agendamento de pagamento - cedentes Esc Ayako Kuba e Sakamoto E Colégio Brasília EEBB em nome de Danielli P. P. Rugolo e Alexandre P. P. Rugolo	Valores não glosados	
78/79	Comprovante de rendimentos Fundação CESP	Doc. não objeto de glosa ou compensação indevida de IRRF	
80/81	Recibos emitidos por Gisele C. Versannio	Sem identificação do beneficiário do tratamento	
82/83	Recibos emitidos por Carlos Alberto Ferreira	Sem identificação do beneficiário do tratamento	
84/85	Recibos emitidos por Américo M. Canhoto	Valores Não glosados	
86/87	Declaração de quitação INSS empregada doméstica e cadastro no INSS		
90/91	** Extrato de Plano de Saúde Fdç Cesp	Valor pago pelo participante R\$ 1.998,39, incluindo pessoa não dependente - Katia	
88/89	* comprovante rendimentos BANDEIRANTES ENERGIA S/A CNPJ 02.302.100/0001-06	Doc. não objeto de glosa ou compensação indevida de IRRF – Valor de Assistência Médica não declarado	
92	*** Recibo Maria Susana Heredia	170,00	Valores Não glosados, recibos sem identificação do beneficiário E valores não declarados
93	**** Recibo Cl.Otorrino Sta Catharina	100,00	
94/102	Ficha de histórico, conta corrente e odontograma emitido por Gisele C. Versannio	Documento sem assinatura e desacompanhado de exames realizados e microfilme de cheques	
103	Declaração emitida por Carlos Alberto Ferreira	Declaração sem data de emissão – documento particular entre partes.	

\* Contribuinte alega que declarou valor a menor (R\$ 1.540,37) referente a assistência Médica informada no comprovante de rendimentos da Bandeirantes Energia S/A (R\$ 1.998,39).

\*\* Contribuinte aponta no documento que o valor de R\$ 1.540,37 foi declarado a menor para o Plano de Saúde da Fundação CESP e o correto seria R\$ 1.998,39.

Quanto aos itens supra, o contribuinte apresenta extrato de plano de saúde da Fundação Cesp constando participação de pessoa não declarada como dependente – Kátia Pistolato Rugolo. Portanto, do valor de R\$ 1.998,39 deve ser deduzida a participação do não dependente. Assim, correta a glosa da dedução indevida de despesa médica com plano de saúde.

O Comprovante de rendimentos emitido por Bandeirantes Energia S/A, às fls. 88/89, informa CNPJ 02.302,100/0001-06, não declarado pelo contribuinte, como gasto com assistência médica.

\*\*\* Contribuinte alega que não declarou a despesa médica no valor de R\$ 170,00 referente Maria Susana Heredia.

\*\*\*\* Contribuinte alega que declarou a despesa médica no valor de R\$ 100,00 em exercício indevido.

Quanto aos itens supra, além dos recibos não preencherem todos os requisitos legais, referem-se a despesas não declaradas pelo contribuinte.

Cabe observar que uma vez iniciado o procedimento fiscal, cessa a espontaneidade, sendo vedado ao contribuinte proceder à retificação da Declaração de Ajuste Anual que se encontre em processo de revisão interna, bem como seja objeto de procedimento fiscal.

Nesse sentido, são de observação obrigatória as disposições expressas do artigo 138, parágrafo único e do artigo 147, §1º, ambos do Código Tributário Nacional – CTN, transcritos a seguir:

*Código Tributário Nacional:*

*Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. (Grifo nosso)*

(...)

*Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.*

*§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento. (Grifo nosso)*

Na mesma esteira, segue disciplinando o artigo 7º, § 1º do Decreto 70.235/1972, que assim dispõe:

*Decreto 70.235/72*

*Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:*

*I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;*

*II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;*

*III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.*

*§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. (Grifo nosso)*

Ressalte-se, ademais, que conforme disciplina o artigo 832 do Decreto nº3.000/1999 (RIR / 99), é defeso retificar a Declaração de Ajuste Anual por iniciativa do contribuinte, após iniciado o processo de lançamento de ofício, como se observa a seguir:

*Art.832.A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício (Decreto-Lei nº 1.967, de 1982, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, art. 6º). (Grifo nosso)*

Portanto, uma vez iniciada a ação fiscal não há como retificar a declaração espontaneamente, para incluir deduções não declaradas originalmente.

Quanto à comprovação das despesas médicas declaradas, tem-se como regra geral de direito, que o ônus da prova cabe a quem alega. No caso da redução da base de cálculo do tributo mediante deduções, é o contribuinte que, ao declarar as despesas, está alegando que as mesmas ocorreram e se enquadram nos moldes determinados pela legislação. Incumbe, portanto, ao contribuinte, comprová-la perante o fisco quando assim for solicitado. Desse modo o art. 73 do RIR/99, acima transcrito, é expresso no sentido de que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, trazendo elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato que pretende provar, sob pena de não tê-las aceitas pelo fisco.

Em princípio, os recibos fornecidos por profissional legalmente habilitado constituem documentos hábeis a comprovar a despesa médica, desde que conste em seu original, o nome do beneficiário do pagamento, o endereço do local da prestação de serviços e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas - CNPJ, a especificação dos pagamentos efetuados, bem como a informação precisa dos serviços prestados e o beneficiário dos mesmos, pois o direito à dedução restringe-se às despesas com o próprio contribuinte e seus dependentes assim considerados na forma da legislação do imposto de renda.

Entretanto, tal valor probatório é relativo, pois a comprovação de despesas por meio de recibos é frágil e a apresentação destes documentos, em muitos casos, deve servir apenas como ponto de partida para a comprovação das despesas declaradas, não podendo a autoridade fiscal se satisfazer apenas com eles.

As deduções, quando expressivas como é o caso, pois abrangem mais de 40% dos rendimentos declarados, faz o fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, o que se infere da interpretação do art. 11, § 4º, do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943.

A prova definitiva e incontestável das despesas é feita com a apresentação de documentos que comprovem a transferência de numerário (o pagamento) e dos documentos que comprovem a realização do serviço (radiografias, receitas médicas, exames laboratoriais, notas fiscais de aquisição de remédios, pedidos médicos e outras). Ou seja, o ônus da prova inclui tanto a comprovação material quanto a veracidade e exatidão dos dados indicados, quando instado a tal, implicando em trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado.

A alegação do contribuinte de que o ato perpetrado pela autoridade coatora é ilegal, impondo ao contribuinte documentos outros que não os simples recibos de pagamento, ostentando grave ilegalidade e ferindo o sigilo existente entre as relações médico-paciente, vedado entre outros, pelo próprio Estatuto de Ética da Medicina, não se sustenta.

As alegações acerca do sigilo profissional do médico sobre aquilo que saiba em razão de seu ofício acerca de seus pacientes, não podem ser opostas à solicitação de informações acerca da efetividade da prestação dos serviços e respectivo pagamento.

Destaque-se que as informações solicitadas pela Receita Federal do Brasil se referem aos aspectos fiscais e tributários do contribuinte, nada tendo a ver com informações que este porventura detenha relativas aos seus pacientes, em razão de seu ofício.

O contribuinte deve ter em conta que o pagamento das despesas médicas e outras não envolve apenas ele e o profissional de saúde, mas também o Fisco, caso haja intenção de se beneficiar desta dedução na declaração de rendimentos. E, por isso, deve se acautelar na guarda de elementos de prova tanto da efetividade do pagamento quanto da prestação do serviço.

No caso vertente, o impugnante não se preocupou em apresentar quaisquer documentos ou provas subsidiárias que comprovassem o efetivo desembolso dos valores que, alega, serviram para pagamentos das despesas médicas.

Cabe esclarecer, por oportuno, que o frágil poder de prova de recibos e declarações se deve porque esses elementos, na verdade, são documentos particulares e sobre isso não pode haver discussão. Assim, como tais, esses documentos: a) de acordo com o art. 221

do Código Civil, valem somente entre as partes nele consignadas, não em relação a terceiros, estranhos ao ato, no caso a Secretaria da Receita Federal e; 2) fazem prova tão-somente da declaração neles contidas, mas não dos fatos declarados, consoante disposição do art. 368 do Código de Processo Civil.

Vale lembrar que as dúvidas acima levantadas por si só não determinam que as despesas médicas não ocorreram ou se questiona a idoneidade dos recibos ou habilitação dos profissionais, mas em conjunto não permitem que a autoridade firme sua convicção acerca do efetivo pagamento e efetiva prestação dos serviços ao contribuinte ou seus dependentes.

E mais, os fatos são apreciados segundo as provas trazidas aos autos, as quais, nesta oportunidade, o impugnante apresenta os mesmos documentos apreciados pelo fisco e desacompanhados das provas de pagamentos e prestação de serviços, bem como a livre convicção da autoridade julgadora, prevista nos arts. 131 e 332 do Código de Processo Civil e no art. 29 do Decreto n.º 70.235/1972.

Portanto, mantém-se a glosa lançada tendo em vista que o contribuinte deixou de apresentar documentos hábeis de comprovação do efetivo pagamento e da efetiva prestação dos serviços médicos declarados, no ano-calendário objeto deste lançamento.

#### **DA MULTA DE OFÍCIO.**

O contribuinte alega que a aplicação da multa de 75% do valor do imposto é penalidade tributária que fere os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da moralidade. Totalmente infundada tal alegação como veremos a seguir.

A multa de ofício aplicada, tem seu fundamento legal no art. 44, inciso I, da Lei n. 9.430/1996, *in verbis*:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

(...)

A multa de lançamento de ofício, aplicada sobre o valor do tributo cuja falta de recolhimento se apurou, está em consonância com a legislação de regência, sendo o percentual de 75% legalmente previsto. Não se pode, no âmbito administrativo, reduzi-lo ou alterá-lo por critérios puramente subjetivos, contrários ao princípio da legalidade, tendo em vista o caráter vinculado da atividade fiscal, nos termos do parágrafo único do artigo 142 do CTN.

Desse modo, em se tratando de lançamento de ofício, deve ser mantida a multa de 75%, bem como os demais acréscimos legais incidentes sobre o imposto devido, conforme previsão expressa e específica pela legislação tributária.

#### **DA APRESENTAÇÃO DE PROVAS. SUSTENTAÇÃO ORAL.**

O contribuinte protesta por provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, no entanto, não há como acolher tal pedido.

Inicialmente, destacamos que ao contribuinte foi dada ampla oportunidade de produção de provas e de defesa no transcorrer da fiscalização e na fase de impugnação, todavia, não apresenta o interessado quaisquer elementos probatórios capazes de ilidir a ação fiscal e o lançamento.

Quanto à juntada de documentação comprobatória, sabe-se que o momento oportuno para sua apresentação é por ocasião da impugnação, sob pena dos argumentos de defesa tornarem-se meras alegações e da ocorrência da preclusão deste direito *a posteriori*, conforme dispõe o art. 15, do Decreto n.º 70.235, de 1972, *in verbis*:

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito, instruída com os documentos em que se fundamenta, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.(g.n).*

Vale trazer à colação, também, o enunciado no art. 16, § 4º, do mesmo diploma legal, segundo o qual *a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

Extraí-se dos artigos supra citados, que a prova documental deve ser apresentada sempre na impugnação, admitidas exceções somente nos casos expressamente previstos. É de salientar que cabe ao contribuinte o ônus da comprovação de incidir em algumas destas hipóteses. Entretanto, não logra o impugnante demonstrar a ocorrência de quaisquer destes fatos previstos no Decreto 70.235/72, o qual permitiria o deferimento do pedido, como de resto nada foi trazido até o presente momento.

Sobre o pedido de sustentação oral do pleito, não há como deferir o pedido pelo fato de inexistir previsão, na legislação que cuida do processo administrativo fiscal, de defesa oral em julgamento de primeira instância, de competência das Delegacias de Julgamento da Receita Federal.

Portanto, indeferem-se todos os pedidos efetivados pelo contribuinte, em face do não atendimento às determinações legais supracitadas e por ter deixado de se opor com argumentos e documentos hábeis e idôneos durante a ação fiscal e no período legal de impugnação.

#### **DA INTIMAÇÃO A PROCURADOR. INDEFERIMENTO.**

Na atual fase do procedimento, as intimações são feitas por via postal, endereçadas ao domicílio tributário do sujeito passivo, nos termos do artigo 23, inciso II, do Decreto n.º 70.235/72, com a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 9.532/97.

Portanto, por falta de disposição legal que o autorize, não há como ser atendido o pedido do impugnante, no sentido de que as intimações acerca dos atos do processo sejam feitas também aos patronos do contribuinte.

#### **CONCLUSÃO.**

Em razão de todo o exposto, voto pela **improcedência da impugnação, mantendo o crédito tributário apurado,**

Cientificado da decisão de primeira instância em 15/08/2013, o sujeito passivo interpôs, em 16/09/2013, Recurso Voluntário, fl.127, 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 boa-fé exclui a ilicitude e a imputação de penalidade
- c) 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.

## 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 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 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.

### **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 nº 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 e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, conforme acima descrito.

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito