



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10680.723886/2009-51  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2401-008.286 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 02 de setembro de 2020  
**Recorrente** CARLOS ALBERTO AGUIAR MENDES  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004, 2005, 2007

IRPF. DESPESAS MÉDICAS. EFETIVO PAGAMENTO.

Nos termos do art. 11, § 4º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, poderia a fiscalização até mesmo lançar de plano, mas, optou, conforme autoriza o art. 11, § 3º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, a intimar o contribuinte a comprovar a despesa ensejadora da dedução a título de despesa médica, almejando especificamente a comprovação do efetivo pagamento. Nesse contexto, a apresentação de recibos, ainda que acompanhados de declarações dos profissionais, não gera a convicção de ter sido o recorrente quem efetivamente arcou com as despesas, tendo sido justamente a falta de tal prova o motivo do lançamento. Não se pode interpretar o inciso III do § 2º do art. 8º da Lei 9.250, de 1995, isoladamente no sentido de que bastaria a apresentação de recibo com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu e que apenas na sua falta mediante indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento. O inciso III do § 2º do art. 8º da Lei 9.250, de 1995, deve ser conjugado com o inciso II do § 2º do art. 8º da Lei 9.250, de 1995, restando claro que a prova deve ser capaz de gerar o convencimento de ter o recorrente arcado com o ônus das despesas médicas, justificando-se, conforme o caso concreto, a solicitação para a comprovação do pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Matheus Soares Leite que davam provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer os valores pagos aos profissionais: a) Patrícia Andrade Maia, Edson Ferreira Martins e Adriana Bolzas Loureiro, no ano-calendário 2004; e b) Christiano Almeida Paiva, Edson Ferreira Martins e Adriana Bolzas Loureiro, no ano-calendário 2005.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Andrea Viana Arrais Egypto, Rodrigo Lopes Araújo, Matheus Soares Leite, André Luís Ulrich Pinto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 334/338) interposto em face de decisão da 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (e-fls. 317/326) que julgou procedente em parte impugnação contra Auto de Infração (e-fls. 02/11), no valor total de R\$ 56.757,96, referente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), ano(s)-calendário 2004, 2005 e 2007, por deduções indevidas de dependente, despesas médicas e instrução (75%). O lançamento foi cientificado em 17/08/2009 (e-fls. 172). O Termo de Verificação Fiscal consta das e-fls. 12/18.

Na impugnação parcial (e-fls. 175/180), em síntese, se alegou:

(a) Parte não contestada.

(b) Despesas médicas.

O crédito tributário incontroverso foi apartado (e-fls. 314/315). A seguir, transcrevo as ementas do Acórdão de Impugnação (e-fls. 317/326):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2004, 2005, 2007

IMPOSTO DE RENDA. AJUSTE ANUAL. DEDUÇÕES.

Todas as deduções permitidas na apuração do imposto de renda estão sujeitas à comprovação ou justificação.

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE. O direito à dedução de despesas é condicionado à comprovação da efetividade dos serviços prestados, bem como dos correspondentes pagamentos.

GLOSA. DESPESAS COM INSTRUÇÃO. DEDUÇÃO COM DEPENDENTE. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO TRANSFERIDO PARA OUTRO PROCESSO. Considera-se como não impugnada a parte do lançamento em relação a qual o contribuinte concorda ou não se manifesta expressamente. Os valores correspondentes já foram transferidos para outro processo e sujeitam-se à imediata cobrança, não sendo, pois, objeto de análise nesse julgamento administrativo.

(...) Voto (...)

Acata-se em face da documentação juntada o valor declarado à fonoaudióloga de R\$1.720,00, informado na DIRPF 2008.

Intimado do Acórdão de Impugnação em 14/03/2012 (e-fls. 329/332), o contribuinte interpôs em 11/04/2012 (e-fls. 334) recurso voluntário (e-fls. 334/338), alegando, em síntese:

- (a) Despesas médicas. Em relação aos anos-calendário de 2004 e 2005, ratifica todos os termos da impugnação de 15.09.2009 (e-fls. 175/180). O Acórdão de Impugnação não refutou objetivamente a tese de os §§3º e 4º do art. 11 do Decreto Lei n.º 5.844/43, fundamento do art. 73 do Decreto 3.000/99, não se aplicarem às despesas médicas, mas às despesas necessárias à percepção dos rendimentos. Também não refutou a revogação do art. 11 do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, pela legislação posterior, eis que pressupunha a metodologia superada de cédulas. Além disso, é incompatível com a Constituição de 1988 e com o Estado Democrático de Direito. Assim, o RIR é ilegal por se lastrear em lei derogado e fora do atual contexto normativo. Não o Código Civil, mas a Lei de Introdução ao Código Civil rege a revogação, ab-rogação e derrogação das leis. Os recibos são documentos únicos e suficientes para provar as despesas médicas (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8º, § 22º, III). O cheque é apenas suplementar, na falta de documentação (recibo). O Acórdão de Impugnação veicula opiniões subjetivas acerca dos gastos e do percentual de dispêndios em relação ao rendimento bruto e a faixa etária do casal. Logo, falta imparcialidade ao julgamento, tanto que os quatro acórdãos do Conselho de Contribuintes favoráveis ao contribuinte foram ignorados sem qualquer justificativa. No lançamento, não há motivação de dúvida para justificar a comprovação do efetivo pagamento ou da prestação de serviços. O contribuinte sempre foi orientado em face da jurisprudência administrativa a guardar os recibos e a prova pretendida demanda custo e envolve documentos protegidos por sigilo profissional e bancário. O Acórdão de Impugnação demanda outros documentos, mas não se manifesta sobre as declarações dos prestadores. Pode pagar em dinheiro, tanto que a declaração de bens contempla a manutenção de dinheiro em espécie. Os recibos provam e não houve imputação de multa qualificada ou representação fiscal para fins penais ou qualquer suspeita em relação ao contribuinte ou aos prestadores de serviços. Não se determinou diligência ou cruzamento de declarações, tendo se acreditado de forma absurda na validade de norma fora de contexto e derogada. Quanto à alegação de os recibos não atenderem às formalidades exigidas, novas cópias são apresentadas.

Em outubro de 2015 (e-fls. 382), o recorrente carrou aos autos cópia de Acórdão de Recurso Voluntário a reestabelecer despesas médicas para o ano-calendário de 2003 (e-fls. 384/387).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 14/03/2012 (e-fls. 329/332), o recurso interposto em 11/04/2012 (e-fls. 334) é tempestivo (Decreto n.º 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Despesas médicas. O Acórdão de Impugnação está devidamente motivado, tendo apresentado argumentos suficientes para rebater as alegações veiculadas na impugnação. Não há que se falar em imparcialidade em razão de o voto condutor asseverar que o valor das deduções pleiteadas a título de despesas médicas autoriza a solicitação da efetividade do pagamento, nos termos do § 3º do art. 11 do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, e nem por veicular motivação destoante de acórdãos do Conselho de Contribuintes invocados pelo impugnante, nunca tendo o tema uma jurisprudência administrativa uniforme.

No caso concreto, a fiscalização intimou o recorrente a apresentar a documentação comprobatória das despesas médicas e motivou no Termo de Verificação Fiscal as razões para considerar as despesas não comprovadas, invocando o art. 73, *caput* e § 1º, do Decreto n.º 3000, de 1999.

Nesse contexto, o Acórdão de Impugnação sustentou a aplicação do disposto no art. 11, § 3º, do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, para as despesas médicas, pois não seria cabível seu afastamento por inconstitucionalidade, veiculando o texto normativo em questão regra compatível com a normatização estabelecida na Lei n.º 9.250, de 1995, e com a distribuição do ônus probatório constante do art. 333, I, do Código de Processo Civil, vigente ao tempo de sua prolação.

Diante dessa compatibilidade com a legislação posterior, restou corretamente refutada a alegação de revogação tácita do art. 11, § 3º, do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943.

Além disso, não há que se cogitar de o art. 11, § 3º, do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, não ter sido recepcionado pela Constituição, eis que a própria Constituição respalda em seu art. 37, inicialmente no inciso XVIII e, posteriormente, também no XXII, a atuação da administração fazendária, inclusive enquanto atividade essencial ao funcionamento do Estado, sendo, por conseguinte, inerente à atividade de fiscalização o poder intimar o contribuinte a apresentar documentação comprobatória das deduções veiculadas em declaração de rendimentos, sob pena de glosa pela não exibição da documentação ou pela documentação apresentada não justificar a dedução pretendida.

Pelo mesmo motivo e por destoar da explicitação normativa veiculada no art. 73 do Decreto n.º 3000, de 1999, vigente ao tempo dos fatos e ao tempo do lançamento, não vinga a interpretação do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, no sentido de o art. 11, §§ 3º e 4º, do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, não se aplicar às despesas médicas.

A fiscalização invocou o art. 73 do Decreto n.º 3000, de 1999, destacando seu *caput*, lastreado no art. 11, § 3º, do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, e seu parágrafo primeiro, fundado no art. 11, § 4º, do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, tendo negrito e grifado no texto do parágrafo primeiro do art. 73 as hipóteses de deduções exageradas em relação aos rendimentos e de deduções não cabíveis.

Note-se que o destaque de tais hipóteses se dá no contexto da intimação para a comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas e não para justificar um imediato

lançamento de ofício sem a oitiva do contribuinte. Esse ponto foi devidamente ressaltado pelo Acórdão de Impugnação (e-fls. 323):

Observa-se que ante ao valor das deduções pleiteadas a título de despesas médicas, R\$39.507,36, cabe à autoridade fiscal, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias para preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do §1º do artigo 73 do RIR/99.

Cabe destacar que a lei pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções.

A autoridade lançadora não acolheu as despesas médicas comprovadas apenas por recibos, tendo agregado em relação aos recibos emitidos pelo Sr. André L. Resende no ano de 2005 que a glosa se fundamente também em razão de o tratamento psicológico ter sido realizado em filho que não podia ser considerado dependente por possuir 26 anos; e em relação aos pagamentos a Sra. Francislaine V. da Silva que despesa com nutricionista não é dedutível como despesa médica por falta de previsão legal. Além disso, glosaram-se os pagamentos para a Unimed tendo por beneficiário o referido filho como 26 anos em 2005. Note-se que a impugnação parcial não atacou essas glosas com fundamentação alargada.

O voto condutor do Acórdão de Impugnação corretamente não acolheu os recibos como prova do efetivo pagamento, bem como afastou as declarações prestadas pelos profissionais, invocando o art. 219 do Código Civil e destacando que a comprovação do efetivo desembolso não se confunde com a oponibilidade do recibo àquele que o expede como prova de quitação, matéria disciplinada pelo art. 320 do Código Civil e a ter por limite credor e devedor.

Além disso, o voto asseverou que não se pode interpretar o inciso III do § 2º do art. 8º da Lei 9.250, de 1995, no sentido de que bastaria a apresentação de recibo com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu e que apenas na sua falta mediante indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

O entendimento vencedor no Acórdão n.º 2802-002.739, de 18/03/2014 (e-fls. 384/3887), referente ao ano-calendário de 2002, no sentido de, salvo indício de inidoneidade, ser o recibo, a atender as formalidades legais do inciso III do § 2º do art. 8º da Lei 9.250, de 1995, suficiente para a prova do efetivo pagamento não me convence.

Isso porque, o inciso III do § 2º do art. 8º da Lei 9.250, de 1995, não pode ser interpretado isoladamente, devendo ser conjugado com o inciso II do § 2º do art. 8º da Lei 9.250, de 1995, e este dispositivo põe em destaque que a prova deve ser capaz de gerar o convencimento de ter o recorrente arcado com o ônus das despesas médicas.

Mesmo não havendo indício de inidoneidade do recibo, pode a fiscalização exigir prova de que o pagamento onerou o patrimônio jurídico do recorrente e para tanto intimá-lo a produzir prova do desembolso, ainda mais no contexto de diversos pagamentos a totalizar dedução a título de despesas médicas em montante expressivo. Nada impede o pagamento em dinheiro, mas, uma vez intimado, compete ao contribuinte demonstrar que possuía dinheiro em efetivo na esfera de seu patrimônio jurídico ao tempo do pagamento.

No entender do recorrente a legislação estabeleceria, em última análise, prova tarifada, recibos ou cheques e nada mais poderia ser exigido, sob pena de subjetividade. Prova de

efetivo pagamento ou da prestação de serviços somente poderia ser exigida havendo dúvida em relação aos recibos ou cheques, dúvida a justificar diligências e cruzamento de declarações e gerar multa qualificada e representação fiscal para fins penais em relação ao contribuinte ou prestadores. Discordo.

Antes de tudo, no caso em tela, o lançamento não se efetivou por falta de comprovação da prestação de serviços.

O lançamento se operou por não comprovação de desembolso e a fiscalização, como já ressaltado, empreendeu, de plano, a intimação para a comprovação do efetivo pagamento com lastro na conjugação de caput e parágrafo primeiro do art. 73 do Decreto n.º 3000, de 1999, conforme destacado no Termo de Verificação Fiscal.

Nos termos do art. 11, § 4º, do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, poderia a fiscalização até mesmo lançar de plano, mas, optou, conforme autoriza o art. 11, § 3º, do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, a intimar o contribuinte a comprovar a despesa ensejadora da dedução a título de despesa médica, almejando especificamente a comprovação do efetivo pagamento.

Nesse contexto, a apresentação de recibos, ainda que acompanhados de declarações dos profissionais, não gera a convicção de ter sido o recorrente quem efetivamente arcou com as despesas, tendo sido justamente a falta de tal prova o motivo do lançamento.

Não tendo o recorrente sido capaz de provar o efetivo desembolso, situação que se mantém inalterada mesmo se considerando a documentação a instruir as razões recursais (e-fls. 341/377), não merece reforma o Acórdão de Impugnação.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro