



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13127.720137/2012-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-004.791 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 28 de junho de 2023
Recorrente PAULO SERGIO BERTO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA. IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual determinado pelo dispositivo legal pertinente. Impossibilidade de dedução pela falta de previsão legal.

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

São dedutíveis os pagamentos efetuados pelos contribuintes a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, desde que devidamente comprovados. Necessidade de discriminação individualizada dos beneficiários do plano de saúde no comprovante emitido pelo mesmo. Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais.

SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A realização de perícia ou diligência, em regra, visa à produção de provas ou a coleta de elementos que permitam ao julgador formar, livremente, sua convicção. Deve ser indeferida quando a prova do fato for desnecessária em vista de outras provas produzidas e não se justifica a sua realização quando o fato probante puder ser demonstrado pela juntada de documentos por parte do interessado.

APRESENTAÇÃO DE NOVAS ALEGAÇÕES E PROVAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO. PRECLUSÃO DO DIREITO.

As alegações de defesa e as provas cabíveis devem ser apresentadas na impugnação, precluindo o direito de o sujeito passivo fazê-lo em outro momento processual.

REGIMENTO INTERNO DO CARF - APLICAÇÃO § 3º, ART. 57

Quando o Contribuinte não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida, esta pode ser transcrita e ratificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Presidente e Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, Wilderson Botto, Ricardo Chiavegatto de Lima (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 70 e ss.), interposto contra o Acórdão de Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (e-fls. 45 e ss.) que considerou, por unanimidade de votos, improcedente a Impugnação do contribuinte apresentada diante de Notificação de Lançamento (e-fls. 24 e ss.), lavrada pela constatação de Dedução Indevida com despesas de instrução e de Dedução Indevida de Despesas Médicas.

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

Contra o(a) contribuinte, acima identificado(a), foi lavrada Notificação de Lançamento – Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, fls. 24/30, relativo ao ano-calendário de 2009, para formalização de exigência e cobrança de imposto suplementar no valor total de **R\$ 11.071,00**, incluindo multa de ofício e juros de mora.

A(s) infração(ões) apurada(s) pela Fiscalização, relatada(s) na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, os dispositivos legais infringidos e a penalidade aplicável encontram-se detalhados às fls. 26/28.

Dedução Indevida com Despesa de Instrução.

Glosa do valor de **R\$ 540,00**, indevidamente deduzido a título de Despesas com Instrução, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução.

Valor glosado refere-se a participação em congresso, não previsto na legislação como dedutível.

Dedução Indevida de Despesas Médicas.

Seq.	CPF/CNPJ	Nome / Nome Empresarial	Cod.	Declarado	Reembolsado	Alterado
01	01.685.053/0001-56	SUL AMERICA COMPANHIA DE SEGURO	026	19.980,00	0,00	0,00

Glosa do valor de **R\$ 19.980,00**, indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução, conforme abaixo discriminado.

Folha de Continuação da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal

Valor glosado por falta de comprovação através de documentação hábil e idônea.

Inconformado(a) com a exigência, cuja ciência ocorreu em 05/05/2012 (fls. 33), o(a) interessado(a) apresentou impugnação em 05/06/2012 (fls. 02/08), alegando a improcedência da autuação.

....

I - Os fatos

...

II - O Direito

II.1 - PRELIMINAR

As glosas mantidas foram baseadas na suposta falta de comprovação com documentação idônea e ou por falta de previsão legal na legislação fiscal. Ocorre Sr. Delegado que o impugnante enviou o mesmo demonstrativo de pagamento mensal emitido pela Sul América Companhia de Seguro Saúde S/A, para todos os anos calendários revisados, o Auditor aceitou os comprovantes referente a 2007 e 2008, e não aceitou o de 2009, sem explicação se todos são idênticos, claro que desta forma analogamente também deveria aceitar o de 2010.

Desta forma, por este grande equívoco, solicita na preliminar a nulidade do lançamento.

II.2 - MÉRITO (inciso III e IV do art. 16 do Dec. 70.235/72)

De posse do comprovante do efetivo pagamento do seguro saúde, emitido pela Sul América Companhia de Seguro Saúde, no valor total de R\$ 19.980,00. discriminados mensalmente os valores devidamente pagos de R\$ 1.665,00, não há o que discutir, já que o impugnante efetuou os pagamentos dentro das normas legais, mesmo que o fez em espécie, não é direito o Auditor Fiscal achar que o documento não é idôneo e glosar o valor e se a Receita Federal não acredita no comprovante apresentado, quem tem que ser penalizado não é o impugnante e sim a empresa que o emitiu. A forma de pagamento, seja com cheque, depósito, espécie ou outra forma qualquer, é uma opção do contribuinte, não tem legislação que o obrigue a pagar na forma que Receita Federal queira, desta forma o valor supra citado deve ser excluído da base de cálculo.

....

E, o inciso III do par. 1º do artigo diz que tal dedução "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".

Portanto, nos exatos termos da legislação: a comprovação de despesas médicas é feita com documento onde conste nome, endereço e CPF/CNPJ de quem as recebeu.

A Receita Federal, através de seus Fiscais, no entanto, não tem aceito tal comprovação, mas exige, além dela, comprovação do efetivo pagamento e/ou da prestação do serviço.

Vejamos.

Comprovação de pagamentos.

Registre-se a impossibilidade de comprovação de efetivo pagamento feito em dinheiro. E, seria absurda a afirmação de que não existem pagamentos em dinheiro.

...

Registre-se que, em realidade, absolutamente nada realmente comprova o efetivo pagamento, pois mesmo cheque nominal/ordem de pagamento/transferência eletrônica saídos da conta do pagador e entrados na conta do recebedor podem ter tido seus valores devolvidos "por fora".

Assim, sem sentido, exigir-se comprovação de efetivo pagamento. Comprovação de serviços.

Em verdade, também serviços não são comprováveis.

...

Em verdade, em suas "Perguntas e Respostas" - IRPF 2007 -, na resposta à Pergunta nº 338, a própria Receita, como não poderia deixar de ser, condiciona a dedução das despesas médicas às mesmas condições da Lei, isto é, que os documentos "... indiquem o nome, endereço e número de inscrição no CPF ou CNPJ de quem os recebeu. Admite-se que, na falta de documentação, a comprovação possa ser feita com a indicação do cheque nominativo com que foi efetuado o pagamento".

Em seu "Manual de Preenchimento" da Declaração de IRPF relativa ao exercício de 2007, a Receita, também como não poderia deixar de ser, esclarece às fls. 55 que "As despesas médicas são comprovadas mediante documentos contendo o nome, o endereço e o número de inscrição no CPF ou no CNPJ do beneficiário dos pagamentos, podendo ser substituídos por cheque de sua própria emissão, do cônjuge ou do dependente, nominativo ao beneficiário".

Portanto: não pode o Fiscal da Receita exigir mais do que a Lei e a própria Receita.

E: recibo é documento comprobatório inequívoco da realização de pagamentos/serviços.

Vejamos a jurisprudência administrativa ...

...

O valor de R\$ 540,00, deduzidos a título de despesas com instrução, também não pode ser glosado, pois participação em congresso de medicina para um profissional é um aperfeiçoamento em sua profissão, ou seja é uma escola de aprendizado, então é claro que é despesa com a própria instrução sim, que também não deve compor a base de cálculo.

III- CONCLUSÃO

A vista de todo exposto, demonstrada a insubsistência e a improcedência do Lançamento, espera e requer o impugnante seja acolhida a presente impugnação para o fim de assim ser decidido, cancelando o débito fiscal reclamado."

....

É o relatório.

A decisão de primeira instância, proferida com dispensa da ementa, cf. Portaria RFB nº 2.724, de 27 de setembro de 2017, manteve o lançamento do crédito tributário exigido.

Cientificado da decisão de primeira instância em 11/09/2018 (e-fls. 65), o sujeito passivo interpôs, em 11/10/2018 (e-fls. 68), Recurso Voluntário, alegando em apertada síntese:

- as despesas com instrução declaradas são dedutíveis, cf. documentos já juntados aos autos e argumentos repisados presentes na impugnação;
- teria ocorrido cerceamento de defesa por não ter sido solicitado livro caixa;
- as despesas médicas com plano de saúde por beneficiário estão comprovadas nos autos, onde já constariam provas desde a impugnação de que o beneficiário é apenas o interessado, repisando os argumentos impugnatórios também neste quesito;
- entende pela ofensa a princípios constitucionais;
- aponta no sentido da multa aplicada pela autoridade fiscal possuir caráter confiscatório e pela incidência exclusiva da taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora, não se podendo cumular com a taxa de 1%;
- clama por diligências e apresenta jurisprudência e doutrina.

Na data de 26/11/2018 (e-fls. 101) solicita a juntada de Petição (e-fls. 101), onde vem “...requerer a juntada da negativa da SulAmérica em fornecer declaração ou outro documento que a substitua, no sentido de que foi o ora Recorrente o único usuário do seguro de saúde dos anos de 2007, 2008 e 2009, relativamente aos contratos tombados sob os n.ºs 66332299880743, 66332297890054, 66332299880757, ...”, insistindo na conversão do julgamento em diligência e na ofensa a princípios constitucionais.

É o relatório.

Voto

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

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

O litígio recai sobre de Dedução Indevida com despesas de instrução no valor de R\$540,00 e de Dedução Indevida de Despesas Médicas no valor de R\$19.980,00.

De antemão, verifica-se que os argumentos preliminares fundem-se claramente aos meritórios, estes são amplificadores daqueles, e todos tendo sido apresentados de forma amplamente correlacionada. Desta forma, serão todos analisados em conjunto.

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

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

Tratam-se da ocorrência do cerceamento de defesa; da ofensa a princípios constitucionais; da multa aplicada pela autoridade fiscal possuir caráter confiscatório; da forma de incidência da taxa SELIC; e da apresentação da negativa do seguro de saúde em prestar informações com seu documento anexo. Por não terem sido apresentados em sede impugnatória, consolidou-se sua **preclusão** e não devem então ser apreciados para formação da convicção decisória da presente lide, com base legal no mesmo dispositivo legal acima apontado.

Tendo em vista que o recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do **art. 57, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF)**, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 04/06/2017, reproduzo no presente voto a

decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto, em seus excertos primordiais à decisão da lide (grifado no original):

Voto

...

Dedução Indevida com Despesa de Instrução.

Os valores referentes a despesas de instrução, no total de **R\$ 540,00** foram glosados em função de se referirem a participação em congressos médicos.

O artigo, da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 2014, dispõe sobre a forma de dedução das despesas com instrução, *in verbis*:

*“Art. 91. Na determinação da base de cálculo do imposto devido na DAA podem ser deduzidos, a título de **despesas com instrução** do contribuinte e de seus dependentes incluídos na declaração, os pagamentos efetuados a instituições de ensino até o limite anual individual constante da tabela do Anexo VIII a esta Instrução Normativa.*

§ 1º Enquadram-se como instituições de ensino aquelas regularmente autorizadas, pelo Poder Público, a ministrar, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, constituídos nas formas previstas no Código Civil e inscritas no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), as relativas:

I - à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas;

II - ao ensino fundamental;

III - ao ensino médio;

IV - à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização);

V - à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico.

§ 2º É vedado o aproveitamento de valor de despesas superior ao limite individual de uma pessoa física para outra, ainda que integrantes de uma mesma declaração.

§ 3º As despesas de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial, de acordo homologado judicialmente ou de escritura pública, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda na declaração, observado o limite a que se refere o caput.

*§ 4º As despesas relativas a **cursos de especialização** são passíveis de dedução somente quando comprovadamente realizadas com cursos inerentes à formação profissional daquele com quem foram efetuadas.*

(...)” (Destacou-se)

A título de comprovação das despesas de instrução o contribuinte trouxe aos autos os documentos de fls. 10/11 e 13/14. Trata-se de Formulário de Inscrição ao Encontro Paulista de Cirurgia do Fígado, Pâncreas e Vias Biliares; Recibo de Participação ao Congresso de Saúde Mental e Reabilitação Psicossocial; e VI Simpósio do CAPS de Ribeirão Preto, no ano calendário de 2009, totalizando a quantia de R\$ 540,00.

Ressalte-se que relativamente às despesas de instrução, o art. 81 do RIR/1999 (cuja base legal é o art. 8º, II, “b”, e §§, da Lei 9.250, de 1995, com as alterações da Lei 11.482, de 2007), estabelece que: na declaração de ajuste anual poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil (creche e educação pré-escolar), e de 1º, 2º e 3º graus e aos **cursos de especialização ou profissionalizantes** do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual.

Entretanto, os gastos relativos à participação em congressos médicos não se enquadram no conceito de despesas de instrução. Isto porque não se referem a cursos de

especialização ou profissionalizante, ministrado por instituição de ensino, não sendo, portanto, dedutíveis a tal título na declaração de ajuste anual. (ora sublinhado)

A título de esclarecimento, cumpre observar que as despesas havidas com Congressos podem ser deduzidas como despesa de livro Caixa, desde que o contribuinte faça jus a tal dedução e as despesas estejam devidamente comprovadas e escrituradas no referido Livro.

Assim, devem **permanecer mantidas as glosas das despesas de instrução, no valor de R\$ 540,00.**

Dedução Indevida de Despesas Médicas.

A dedução de despesas médicas é assunto cuja base normativa encontra-se na Lei 9.250/95, a qual trata da tributação das pessoas físicas pelo imposto de renda.

Conforme estabelece o art. 7º e seguintes da lei, os contribuintes deverão apresentar, à Receita Federal, declaração de rendimentos contendo todas as informações relativas à apuração do imposto. É dispensada a juntada de documentos à declaração, devendo, contudo, o contribuinte mantê-los em boa guarda, pois poderão ser necessários para comprovar as informações prestadas, em procedimento de revisão da declaração ou de fiscalização, que venha se realizar enquanto não decorrido o prazo decadencial.

O art. 8º, inserido no Capítulo III da Lei, que trata da declaração de rendimentos, dispõe sobre a base de cálculo do tributo, que se determina, basicamente pela diferença entre os rendimentos tributáveis e as deduções estabelecidas em seu inciso II:

"Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

(...)"

Dentre as deduções admitidas, encontram-se as da alínea "a", que, interpretada conjuntamente com o que dispõe o inciso II, do § 2º, permite concluir que, de modo geral, são dedutíveis as despesas realizadas com a finalidade de manter ou restaurar a saúde do contribuinte e de seus dependentes, quando correspondentes a serviços prestados pelos profissionais na mencionada alínea indicados, ou a aquisição dos serviços ou produtos também ali constantes:

"Art. 8º

(...)

II – (...)

a) aos 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;

(...)

§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

(...)

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

(...)"

Como destacado o aproveitamento das despesas independe de comprovação prévia, ficando apenas sujeita a possível verificação futura. Vindo isto ocorrer, deverá o contribuinte comprovar o desembolso tido com as despesas declaradas.

Isto decorre de uma regra geral do Direito, segundo a qual quem alega algum fato deve comprová-lo, não lhe cabendo, para beneficiar-se do alegado, limitar-se a permanecer no terreno das afirmações. Se foi o contribuinte que inicialmente informou as despesas, para fins de dedução, deverá fazê-lo, quando instado a comprová-las, para usufruir das correspondentes deduções.

Sobre o assunto dispõe o artigo 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), cuja matriz legal é o artigo 8º, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.250/1995:

“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;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

§ 2º - Na hipótese de pagamentos realizados no exterior, a conversão em moeda nacional será feita mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América, fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento.

§ 3º - Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais.

§ 4º - As despesas de internação em estabelecimento para tratamento geriátrico só poderão ser deduzidas se o referido estabelecimento for qualificado como hospital, nos termos da legislação específica.

§ 5º - As despesas médicas dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo da declaração de rendimentos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, §3º).”

O mesmo Regulamento, em seu art. 73, § 1º, estabelece:

“Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decretos-lei nº 5.844, de 1943, art. 11 e § 3º).

§ 1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).”

Em princípio, admitem-se como provas de pagamento os recibos fornecidos pelos profissionais prestadores dos serviços. Entretanto, como destacado no Auto de Infração, pode a autoridade fiscal, a seu juízo, com base no citado art. 73 do RIR/1999, quando as deduções forem exageradas, exigir outros meios complementares de provas em relação a todas ou a algumas despesas declaradas.

Sob tal aspecto, importa lembrar que a esta instância é conferida plena liberdade de apreciação dos elementos probatórios tal como preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, *in verbis*:

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

Com efeito, 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.

Os recibos oferecidos, por si sós, são considerados insuficientes para a aceitação da referida dedução no montante declarado, levando em conta o valor envolvido, pois, na verdade, fazem prova tão somente das declarações neles contidas, não dos fatos declarados.

Por pertinente, incumbe dizer que as afirmações constantes de documentos, sejam os recibos ou as declarações prestadas pelos profissionais, não podem ser opostas, *incontinenti*, à Fazenda Pública, que têm seus próprios mecanismos e poderes. O Código Civil, por seu turno, regula as relações entre particulares. Assim, quando estabelece os requisitos básicos, por exemplo, para que um documento seja considerado prova de quitação, o faz tendo em vista a oposição deste documento em relação aos seus signatários, não em relação à Administração Pública. Aliás, a presunção de veracidade, como estatui o artigo 219 do Código Civil (Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002), opera-se somente em relação aos signatários:

"Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários". (o grifo é nosso).

A presunção de veracidade não alcança terceiros, entre os quais o sujeito ativo da obrigação tributária, que mantém uma relação jurídica distinta e completamente independente daquela entre os signatários.

É sabido que, em regra, os tratamentos de saúde e odontológicos mais onerosos correspondem a tratamentos mais complexos, sendo, por isso, precedidos por exames laboratoriais, radiológicos e outros. Além disso, é possível afirmar que, em regra, as dívidas de valores elevados são pagas em cheque ou cartão de crédito, por questões de segurança e de comodidade.

Considerando esses fatores, que são de conhecimento geral, e, portanto, deduzidos a partir da ordinária experiência, presume-se que, nesses casos, em regra, é viável e possível a apresentação, pelo contribuinte, de elementos complementares ao recibo de pagamento.

O ônus quanto à comprovação e justificação das deduções fica a cargo do contribuinte e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções. Também importa dizer que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado. Não cabe ao Fisco, neste caso, obter provas da imprestabilidade dos recibos, mas incumbe ao impugnante apresentar elementos que dirimam qualquer dúvida que paira sobre os documentos.

Exige-se nesses casos, a comprovação da prestação dos serviços e, principalmente, **da efetiva realização dos pagamentos correspondentes**. Para a comprovação da efetividade dos pagamentos sugere-se: *cópias de cheques fornecidas pela instituição bancária, comprovantes de depósitos na conta do prestador dos serviços, comprovantes de transferências eletrônicas de fundos, transferências interbancárias, comprovantes de transmissão de ordens de pagamentos, e, no caso de pagamentos efetuados em dinheiro, extratos bancários que demonstrem a realização de saques em datas e*

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

Com efeito, inexistente obrigação legal de que o contribuinte efetue os pagamentos com cheque cruzado e nominal, mas deve ter em conta que, caso tenha intenção de beneficiar-se de dedução de despesa médica, a questão passa a envolver não apenas ele e o profissional de saúde, mas também o Fisco. Nesse sentido, deve acautelar-se, mantendo sob sua guarda os elementos de prova da efetividade do serviço e do pagamento, pois ao contribuinte incumbe o ônus da prova da regularidade da dedução pleiteada, ao contrário do que alega a impugnante. A situação torna-se ainda mais complexa quando o interessado alega ter efetuado pagamento em dinheiro, como é o caso. Nada impede que o faça, mas é razoável admitir que o fato é de difícil comprovação.

Também é equivocado entender-se que o inciso III do art. 8º da Lei 9.250, de 1995, reproduzido no inciso III do art. 80 do RIR/1999, apenas exige que o recibo tenha o nome, endereço e número do CPF ou CNPJ de quem prestou o serviço. Esta não é a correta interpretação do dispositivo. A indicação refere-se aos dados que devem constar na declaração de ajuste. Dados estes baseados na documentação. Entretanto, a tônica do dispositivo é a especificação e comprovação dos pagamentos. Tanto que admite o cheque nominativo como documento comprobatório, por ser prova cabal de transferência de numerários entre pessoas. Entretanto, mesmo o cheque pode estar sujeito à justificação da efetiva prestação do serviço, quando dúvidas razoáveis acudirem ao fisco, pois essa prestação é o substrato material a dar guarida à dedução, consoante o inciso II do mesmo art. 8º da Lei 9.250, de 1995. Documentos, de natureza particular, por si sós, podem não ser suficientes para a comprovação do efetivo pagamento.

...

A autoridade fiscal por diversas ocasiões intimou o contribuinte a comprovar suas despesas com o plano de saúde SUL AMÉRICA COMPANHIA DE SEGURO SAÚDE. A própria SUL AMÉRICA foi instada a fazê-lo:

- TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 2010/14333865777748 (fls. 09 do Dossiê nº 10010.007253/0512-05):

"- Comprovante de pagamento de Contribuição à Previdência Privada e Fapi.

- Comprovante de despesas com instrução.

- Comprovações originais e cópias das despesas médicas.

- Comprovações' originais e cópias de despesas médicas com planos de saúde com valores discriminados por beneficiários (titular e dependente).

Escritura Pública, Decisão judicial ou acordo homologado judicialmente determinando o ônus das despesas com instrução e médicas com alimentando.

- Escritura Pública. Decisão Judicial ou Acordo homologado Judicialmente fixando o valor da pensão alimentícia e respectivos comprovantes de pagamentos." (grifei)

- INTIMAÇÃO FISCAL Nº 2.670/2011 (fls. 68 do Dossiê nº 10010. 007253/0512-05):

...:

1. Informar os valores pagos pelo contribuinte PAULO SÉRGIO BERTO, CPF 002.790.278-18, durante os anos de 2007 a 2009, a título de despesas médicas, discriminando as parcelas relativas ao titular e separadamente a cada um de seus dependentes/beneficiários (mensalidades, reembolsos e co-participações).

- INTIMAÇÃO FISCAL Nº 93/2012 (fls. 70 do Dossiê nº 10010. 007253/0512-05):

...:

1. Em complemento à resposta apresentada à Intimação Fiscal nº 2670/2011, confirmar ou não a emissão dos documentos em anexo, emitidos em favor do contribuinte PAULO SÉRGIO BERTO, CPF 002.790.278-18, durante os anos de 2007 a 2009, a título de despesas médicas, e, se positivo, discriminar as parcelas relativas ao titular e separadamente a cada um de seus dependentes/beneficiários (mensalidades, reembolsos e co-participações).

- INTIMAÇÃO FISCAL Nº 436/2012 (fls. 75 do Dossiê nº 10010. 007253/0512-05):

....:

Exercícios de 2008 a 2010, ano-calendário de 2007 a 2009:

1. Apresentar os comprovantes da efetiva transferência do numerário relativo aos pagamentos declarados em favor da Sul América Seguro Saúde S/A.

Segundo a Lei nº 9.250, de 95, art. 8º, II, "a", §2º, I e II, as deduções relativas aos pagamentos com planos de saúde e dentistas restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

A declaração emitida pela SUL AMÉRICA, fls. 12, referente ao ano-base 2009, não mencionou que o interessado é o único usuário do plano de saúde, razão pela qual deve ser mantida a glosa de R\$ 19.980,00.

...

Não merece reparos, pois, a exigência fiscal ora exame.

À vista do exposto, **VOTO** por julgar IMPROCEDENTE a impugnação que ora se analisa, mantendo o crédito tributário exigido na Notificação de Lançamento acostada às fls. 24/30.

...

Enriquecedor, neste momento, a citação da recentíssima Sumula deste Egrégio Conselho, de número 180:

Súmula CARF nº 180

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

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

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

Por fim, a realização de diligência na espécie é desnecessária. Só se justificaria se fosse necessária a produção de provas ou a coleta de elementos que só então permitissem ao julgador formar livremente sua convicção. Tal providência deve ser indeferida, com base no art. 18 do Decreto 70.235/72, abaixo colacionado, quando a prova do fato for desnecessária em vista de outras provas produzidas além de não se destinar a suprir prova que pode ser produzida pela juntada de documentos pelo próprio interessado, e de não se constituir instrumento para análise da legislação tributária. Os autos devem portanto ser apreciados na forma como se encontram.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis,(...)" (ora grifado).

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

Dispositivo

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

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima.