



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10680.005381/2008-21  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2001-000.383 – Turma Extraordinária / 1ª Turma  
**Sessão de** 18 de abril de 2018  
**Matéria** IRPF - DEDUÇÃO - DESPESAS MÉDICAS  
**Recorrente** FLAVIA ROBERTA CANÇADO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Ano-calendário: 2003

DESPESAS MÉDICAS GLOSADAS. DEDUÇÃO MEDIANTE RECIBOS. AUSÊNCIA DE INDÍCIOS QUE JUSTIFIQUEM A INIDONEIDADE DOS COMPROVANTES.

Recibos de despesas médicas têm força probante como comprovante para efeito de dedução do Imposto de Renda Pessoa Física. A glosa por recusa da aceitação dos recibos de despesas médicas, pela autoridade fiscal, deve estar sustentada em indícios consistentes e elementos que indiquem a falta de idoneidade do documento. A ausência de elementos que indique a falsidade ou incorreção dos recibos os torna válidos para comprovar as despesas médicas incorridas.

CONDIÇÃO DE DEPENDENTE. DESPESA COM INSTRUÇÃO. CONTRIBUINTE E DE DEPENDENTES.

Condição de dependente estabelecida na legislação. Comprovação das despesas de instrução da própria contribuinte e de dependente para efeito de dedução do imposto. Comprovação da despesa e da dependência por documentos acostados ao processo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o conselheiro José Ricardo Moreira, que lhe negou provimento.

*(assinado digitalmente)*

Jorge Henrique Backes - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Jose Alfredo Duarte Filho - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Henrique Backes, Jose Alfredo Duarte Filho, Fernanda Melo Leal e José Ricardo Moreira.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação do contribuinte, em razão da lavratura de Auto de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, por glosa de despesas médicas, instrução e dependente.

O lançamento da Fazenda Nacional exige do contribuinte a importância de R\$ 6.990,72, a título de imposto de renda pessoa física suplementar, acrescida da multa de ofício de 75% e juros moratórios, referente ao ano-calendário de 2003.

O fundamento básico do lançamento, conforme consta da decisão de primeira instância, aponta como elemento da decisão da lavratura do lançamento, o fato de que a Recorrente deveria ter apresentado comprovação complementar referente aos pagamentos de despesas médicas, instrução e dependente, além dos recibos apresentados.

A constituição do acórdão recorrido segue na linha do procedimento adotado na feitura do lançamento, notadamente na comprovação da despesa, especialmente no que se refere a documentos suplementares aos recibos apresentados e identificação dos serviços prestados como segue:

*Trata-se de Notificação de Lançamento lavrada em face de Flávia Roberto Cançado, CPF 917.898.426-20, relativa ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2004, ano-calendário 2003, formalizando a exigência de imposto suplementar de R\$6.990,72, multa de ofício e juros de mora calculados até março de 2008, totalizando R\$16.141,57.*

*De acordo com os Relatórios de fls. 13 e 14 – Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal – o imposto ora lançado decorreu de glosa do valor de R\$1.272,00, correspondente a dedução indevida com dependentes, pois não se fez prova da incapacidade física ou mental do mesmo bem como glosa do valor de R\$1.998,00 indevidamente deduzido a título de despesas com instrução, pelo fato do dependente ter apresentado declaração em separado. Foi glosado, ainda, o valor de R\$22.150,82, deduzido a título de despesas médicas, por falta de comprovação do efetivo pagamento.*

*(...)*

*A notificação de lançamento foi lavrada, como relatado, pela glosa de dedução de um dependente, da correspondente despesa com instrução e por falta de comprovação de despesas médicas lançadas na Declaração de Ajuste Anual da contribuinte Exercício 2004.*

*Na peça impugnatória, a contribuinte alega, em relação ao dependente glosado que trata-se de seu marido, que não possuía renda no ano base em questão e que o mesmo apresentou a declaração de ajuste com valores zerados apenas para manter seu CPF.*

*Consultando os sistemas da RFB, cumpre reconhecer razão b. autuada já que na declaração, constante as fls. 24 a 26, não foram informados rendimentos tributáveis. Não constam quaisquer Dirf para o Sr. Marcos Tadeu Candido Ribeiro, que é marido da contribuinte, conforme ficou demonstrado na certidão de casamento (fl.22). A declaração de ajuste foi apresentada com todos os campos zerados. Muito embora o correto nestes casos era apresentar a declaração de isento e não a declaração zerada, como aconteceu, no caso presente, entendo que não se pode atribuir um ônus desnecessário à contribuinte, razão pela qual deve ser reconhecido o direito de deduzir o valor relativo àquele dependente, bem como admitir a dedução das despesas de instrução, devidamente comprovadas pelos documentos de fls. 28 e 29.*

*Em relação a glosa de despesas médicas, a contribuinte alega que, ao atender a intimação apresentando todos os recibos de despesas médicas, cumpriu com todas as exigências. Diz que os apresenta novamente e que junta extratos bancários com valores de saques que suportam os pagamentos efetuados.*

*Veja que ante ao valor das deduções pleiteadas, 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.*

*De acordo com o art. 8º, inc. II, alínea "a" da Lei nº 9.250, de 1995, na declaração de ajuste anual, para apuração da base de cálculo do imposto, poderão ser deduzidos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, restringindo-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativos ao seu tratamento e ao de seus dependentes.*

*De acordo com o § 2º, III do precitado dispositivo, a dedução fica condicionada ainda a que os pagamentos sejam especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e CPF ou CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.*

*Por sua vez, o art. 73 do Decreto nº 3.000, de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, dispõe:*

*"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, §32).*

(...)

*Nesta seara, saliente-se que, em principio, admitem-se como provas de pagamentos os recibos fornecidos pelos profissionais prestadores dos serviços. Entretanto, como destacado na Notificação de Lançamento, 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.*

*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 a interessada 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.*

(...)

*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.*

(...)

*Ante o exposto, voto por considerar procedente em parte a impugnação ao lançamento consubstanciado na Notificação de Lançamento de fls. 12 a 15, relativa ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2004, ano calendário 2003, para manter em parte o crédito tributário, que passa de R\$6.990,72 para R\$6.091,48 (seis mil e noventa e um reais e quarenta e oito centavos) com os devidos acréscimos legais.*

Assim, conclui o acórdão vergastado pela improcedência parcial da impugnação para manter a exigência, em parte, o imposto suplementar de R\$ 6.091,48, referente à glosa do valor das despesas deduzidas do imposto.

Por sua vez, com a decisão do Acórdão da DRJ, a Recorrente apresenta recurso voluntário com as considerações e argumentações que entende justificável ao seu procedimento, nos termos que segue:

(...)

*De início sustenta o órgão julgador a quo que os recibos acostados aos autos não podem ser admitidos como única forma de prova das despesas médicas, razão pela qual não há comprovação suficiente das despesas médicas utilizadas pelo contribuinte recorrente.*

*Os requisitos legais acerca de tais recibos são somente aqueles constantes do art. 80, § 1º, III do RIR/99, quais sejam exclusivamente a indicação do nome, endereço e número de inscrição no CPF ou CNPJ de quem os recebeu. Sendo assim, percebe-se claramente que os recibos juntados atendem a tais requisitos, não podendo pairar dúvidas sobre eles. Assim, devem ser tidos como válidos os recibos apresentados.*

*Por outro lado, no que se refere à alegação de que os recibos não podem ser admitidos como única forma de comprovação das despesas, é de se observar que o recibo emitido pelo beneficiário é prova suficiente, na relação civil firmada entre as partes, dos pagamentos firmados, não havendo na legislação tributária outros elementos necessários para provar a existência desta relação.*

*E de se observar que o art. 80, § 1º, inciso III do RIR/99 estabelece que será necessária a produção de outros meios de prova da despesa realizada, como a indicação do cheque nominativo pelo qual o pagamento foi efetuado, quando não existe a documentação comum para comprovar o pagamento, qual seja o respectivo recibo. Isto se observa quando este dispositivo diz que: "podendo, na falta de documentação, ser feita a indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento". Assim, como no presente caso todas as despesas consideradas pelo recorrente estão provadas através dos recibos, os quais atendem aos requisitos previstos na legislação, não há que se exigir outros elementos de prova.*

*Neste ponto, se a lei não exige do contribuinte a apresentação de outro documento, não pode o agente público fazê-lo, pena de ofensa ao princípio da legalidade insculpido no art. 5º, II e 37 da CR/88.*

*E não se pode dizer que as deduções pleiteadas são exageradas, posto que contemplam valores normais a serem pagos no período de 1 ano a profissionais da área de saúde. É de se observar que a recorrente é médica, o que faz com que saiba da necessidade de procurar bons profissionais, pagando os honorários por estes cobrados. Neste ponto é de se dizer que a glosa sob o argumento de que as deduções utilizadas são exageradas se pauta em fundamento extremamente superficial e subjetiva, insuficiente para fundamentar uma autuação tributária. Ora, como é por demais sabido, a Constituição da*

*República garante a liberdade econômica e de iniciativa, podendo cada profissional estabelecer os honorários a serem pagos por seus serviços, bem como a forma com que estes honorários são pagos. Não pode o poder público estabelecer ingerência sobre isto, não podendo interferir na maneira pela qual o profissional define seus honorários e a maneira de pagamento/recebimento. Por outro lado, é livre o administrado, no caso a recorrente, para escolher o profissional que pretende contratar, especialmente para questões relacionadas aos cuidados com a saúde, cabendo à recorrente, e somente a ela, aceitar ou não os honorários e a forma de pagamento estabelecida por seus médicos e psicólogos.*

(...)

*Diante destas decisões, percebe-se que cabe ao fisco provar, de forma indubitável, que o contribuinte valeu-se de recibos gratuitos e falsos, ônus do qual o fisco não se desincumbiu no presente caso, o que é inquestionável, já que se valeu somente, repita-se, de subjetivas incertezas, presunções e desconfianças.*

(...)

*De mais a mais, a prova produzida pela recorrente no presente caso é robusta. Além de apresentar todos os recibos com probatórios das despesas com saúde consideradas (recibos que atendem aos requisitos legais), a recorrente apresentou extratos bancários demonstrando saques suficientes para justificar todos os pagamentos realizados em dinheiro aos seus médicos, psicólogos, etc...*

*Ora, não há qualquer impedimento que o contribuinte realize pagamento aos seus médicos, psicólogos, odontólogos, etc, em dinheiro. E no presente caso esta forma de pagamento está fartamente provada, não podendo pairar dúvidas sobre isto.*

(...)

*Importante destacar, neste ponto, que além dos extratos juntados, a recorrente juntou aos autos memorial descritivo indicando cada saque, realizado para fins de pagamento de cada uma de suas despesas exteriorizadas pelos recibos em questão. Ora, veja-se que a recorrente teve o cuidado de demonstrar não só a regularidade de pagamentos em dinheiro, mas também o saque específico realizado para cada pagamento específico, vinculando-os.*

(...)

*Destarte, está fartamente comprovada a efetiva realização das despesas com saúde consideradas na Declaração de Ajuste Anual da recorrente, não havendo então razão para persistir a autuação neste ponto.*

*Diante de todo o exposto, a contribuinte recorrente pede a reforma da decisão recorrida no ponto em que manteve a autuação, de forma a se considerar como válidos os recibos que demonstram pagamentos com despesas com saúde juntados aos autos, tendo-os por aptos e legítimos para justificar a dedução destas despesas da base de cálculo do imposto de renda da recorrente, anulando-se assim todo o auto de infração impugnado e extinguindo-se todo o crédito tributário por ele constituído.*

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Jose Alfredo Duarte Filho - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

A questão de ter o marido como dependente ficou superada pela decisão da DRJ, quando reconheceu a propriedade da classificação de dependente para efeitos fiscais, aceitando como dedutível as despesas por ele efetuadas e tendo a Recorrente como mantenedora, nos termos do referido Acórdão na parte que dá provimento às alegações da impugnação, como segue:

*Não constam quaisquer Dirf para o Sr. Marcos Tadeu Candido Ribeiro, que é marido da contribuinte, conforme ficou demonstrado na certidão de casamento (fl.22). A declaração de ajuste foi apresentada com todos os campos zerados. Muito embora o correto nestes casos era apresentar a declaração de isento e não a declaração zerada, como aconteceu, no caso presente, entendo que não se pode atribuir um ônus desnecessário à contribuinte, razão pela qual deve ser reconhecido o direito de deduzir o valor relativo àquele dependente, bem como admitir a dedução das despesas de instrução, devidamente comprovadas pelos documentos de fls. 28 e 29.*

No que se refere às despesas médicas a divergência é de natureza interpretativa da legislação quanto à observância maior ou menor da exigência de formalidade da legislação tributária que rege o fulcro do objeto da lide. O que se evidencia com facilidade de visualização é que de um lado há o rigor no procedimento fiscalizador da autoridade tributante, e de outro, a busca do direito, pela contribuinte, de ver reconhecido o atendimento da exigência fiscal no estrito dizer da lei, rejeitando a alegada prerrogativa do fisco de convencimento subjetivo quanto à validade cabal do documento comprobatório, quando se trata tão somente da apresentação da nota fiscal ou do recibo de prestação de serviço.

O texto base que define o direito da dedução do imposto e a correspondente comprovação para efeito da obtenção do benefício está contido no inciso II, alíneas “a” e “b” e no § 2º, do art. 8º, da Lei nº 9.250/95, regulamentados nos parágrafos e incisos do art. 80 e 81 do Decreto nº 3.000/99 – RIR/99, em especial no que segue:

Lei nº 9.250/95.

*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:*

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de:

(...)

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

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 Geral de Contribuintes - CGC 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.

Decreto nº 3.000/99

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias.

§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

(...)

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; (grifei)*

(...)

*Art. 81. 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 de um mil e setecentos reais.*

(...)

É clara a disposição de que a exigência da legislação especificada aponta para o comprovante de pagamento originário da operação, corriqueiro e usual, assim entendido como o recibo ou a nota fiscal de prestação de serviço, que deverá contar com as informações exigidas para identificação, de quem paga e de quem recebe o valor, sendo que, por óbvio, visa controlar se o recebedor oferecerá à tributação o referido valor como remuneração. A lógica da exigência coloca em evidência a figura de quem fornece o comprovante identificado e assinado, colocando-o na condição de tributado na outra ponta da relação fiscal correspondente (dedução-tributação). Ou seja: para cada dedução haverá um oferecimento à tributação pelo fornecedor do comprovante. Quem recebe o valor tem a obrigação de oferecê-lo à tributação e pagar o imposto correspondente e, quem paga os honorários tem o direito ao benefício fiscal do abatimento na apuração do imposto. Simples assim, por se tratar de uma ação de pagamento e recebimento de valor numa relação de prestação de serviço.

Ocorre, neste caso, uma correspondência de resultados de obrigação e direito, gerados nessa relação, de modo que o contribuinte que tem o direito da dedução fica legalmente habilitado ao benefício fiscal porque de posse do documento comprobatório que lhe dá a oportunidade do desconto na apuração do tributo, confiante que a outra parte se quedará obrigada ao oferecimento à tributação do valor correspondente. Some-se a isso a realidade de que o órgão fiscalizador tem plenas condições e pleno poder de fiscalização, na questão tributária, com absoluta facilidade de identificação, tão somente com a informação do CPF ou CNPJ, sobre a outra banda da relação pagador-recebedor do valor da prestação de serviço.

O dispositivo legal (inciso III, do § 1º, art. 80, Dec. 3.000/99) vai além no sentido de dar conforto ao pagador dos serviços prestados ao prever que no caso da falta da documentação, assim entendido como sendo o recibo ou nota fiscal de prestação de serviço, poderá a comprovação ser feita pela indicação de cheque nominativo pelo qual poderia ter sido efetuado o pagamento, seja por recusa da disponibilização do documento, seja por extravio, ou qualquer outro motivo, visto que pelas informações contidas no cheque pode o órgão fiscalizador confrontar o pagamento com o recebimento do valor correspondente. Além disso, é de conhecimento geral que o órgão tributante dispõe de meios e instrumentos para realizar o cruzamento de informações, controlar e fiscalizar o relacionamento financeiro entre contribuintes. O termo “podendo” do texto legal consiste numa facilitação de comprovação dada ao pagador e não uma obrigação de fazê-lo daquela forma.

Descabe, assim, o rigor na exigência para a apresentação de comprovação suplementar sobre o contribuinte possuidor da documentação originária do pagamento nas condições em que a lei estabelece, especialmente porque a autoridade fiscalizadora pode obter informação de confirmação da outra parte. Razão não há para a dissociação de ambos os polos na relação e estabelecer exigência rigorosa de um e nada de outro, porque a operação é conjunta e correspondente, com reflexos constatáveis nas informações dos dois contribuintes.

Ademais, o dispositivo legal permite a comprovação por um ou outro meio, admitindo que na falta de um se faça através de outro. Não há no texto legal qualquer indicativo para a exigência das duas comprovações. Observe-se a clareza do texto quando diz (inciso III, do § 1º, art. 80, Dec. 3.000/99): “..., podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;”. Acrescente-se, por oportuno, que o meio de pagamento ‘dinheiro vivo’ dispõe de força legal denominada ‘curso forçado’, ao contrário do ‘cheque’. Por isso a importância probante de relevância no documento que quita o pagamento, seja recibo ou nota fiscal de prestação de serviço.

No caso, há que se considerar a presunção de idoneidade da comprovação apresentada em obediência ao que dispõe a legislação. Mais ainda, em razão da ausência da apresentação, por parte do fisco, de indícios que coloquem em dúvida a idoneidade dos recibos apresentados pela Recorrente. Não basta a simples **desconfiança** do agente público incumbido da auditoria para que se obrigue o contribuinte a apresentar prova suplementar se não há elementos desabonadores da boa fé de quem usa a documentação especificada na lei para o exercício do direito à dedução na apuração do resultado tributário da pessoa física.

O Código Civil, Lei nº 10.406/2002, em seu art. 219 diz que: “*As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiros em relação aos signatários.*” Neste sentido, os recibos em questão presumem-se verdadeiros porque aceitos pelas partes contratantes identificadas no documento, de forma que não é razoável a decisão do Fisco de rejeitar os comprovantes como prova válida, sem a indicação de elementos que os desqualifiquem. **Se os documentos são válidos para o prestador dos serviços oferecer os valores à tributação, os mesmos documentos deverão ser válidos também para a dedução legal de quem os recebe como comprovação de pagamentos.**

Por juízo subjetivo ou simples desconfiança, sem sequer a indicação de indícios de inidoneidade da documentação, não pode a autoridade lançadora fazer exigências fora dos limites da lei. *O procedimento fiscal busca amparo no que dispõe o art. 73 e seu § 1º, do Decreto nº 3.000/99, para posicionar o ônus da prova unicamente no contribuinte, nos termos em que a seguir se descreve:*

*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). (grifei)*

*§ 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). (grifei)*

No ordenamento jurídico brasileiro o decreto regulamentador é uma norma expedida pelo poder executivo que tem como função pormenorizar os preceitos fixados na lei, dentro dos limites nela insertos, sendo considerados, por isso, atos secundários. Seu alcance cinge-se aos limites da lei não podendo criar situações que obrigue ou limite direitos além daqueles constantes na lei que regulamenta. Neste quesito específico das deduções de despesas médicas temos o que dispõe a Lei nº 9.250/95, em seu art. 8º, § 2º, incisos II e III, que foi objetivamente regulamentado no Decreto 3.000/99, no art. 80, § 1º, incisos II e III.

Assim, a regulamentação deste item de despesa dedutível aqui se esgota porque o objeto tratado foi abordado de forma direta e específica, não permitindo outras exigências porque a lei não concede extensões de procedimento fiscalizatório nem limitação quantitativa de direitos. Neste sentido descabe a utilização do art. 73 e seu § 1º, conforme citado no Lançamento, por se tratar de dispositivo genérico que aparece no Decreto Regulamentador no capítulo das Disposições Gerais de Deduções, vinculado ao longínquo Decreto-Lei nº 5.844 de 1943, muito distante no tempo e do contexto jurídico atual.

A rigidez dos termos do art. 73 e § 1º está mais para o período em que foi concebido do que para os dias atuais. A origem do conteúdo do texto vem do período do Decreto-Lei acima citado, mais precisamente do ano de 1943, anterior, portanto, às quatro últimas Constituições do Brasil (1946, 1967, 1969 e 1988) e, muito distante do conceito atual de Direito do Contribuinte e do Estado de Direito. Além disso, mesmo na vigência do referido Decreto-Lei a austeridade do instrumento não era plena, visto que o art. 79, § 1º, do mesmo diploma legal lhe impunha limitações, no seguinte dizer: “*Art. 79. Far-se-á o lançamento ex-officio: § 1º Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores, com elemento seguro de probo, ou indício veemente de sua falsidade ou inexatidão.*”.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, inciso II, diz que “ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Da mesma forma, o art. 150, inciso I, vai na mesma direção ao determinar que: “*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;*”. A verdade posta é que ao reduzir ou limitar deduções a Autoridade Lançadora estaria aumentando tributo sem lei que estabeleça.

Estamos sob a égide da Constituição Federal de 1988 e, quando a Carta Magna menciona o termo “lei” ela se refere aquele instrumento jurídico emanado do Poder Legislativo, como órgão de representação do povo, nascido do devido processo constitucional. O decreto-lei, por sua vez, constituía-se numa espécie de ato normativo com origem no Poder Executivo em caso de urgência ou de interesse público relevante. Ou seja, um decreto que fazia às vezes de lei que vigorou até a Constituição Federal de 1988. A doutrina aceita que o decreto-lei tenha valor vigorante enquanto não contrariar lei posterior. Contudo, o Decreto-Lei nº 5.844/1943, ao não constituir-se em lei, contraria a Constituição vigente, nos dispositivos antes citados (inciso II, art. 5º e inciso I, art. 150 – CF/1988).

Assim que, o art. 73 do Decreto nº 3.000/99 não encontra sustentação quando busca apoio no Decreto-Lei nº 5.844/1943, porque lei não é. Portanto, o **juízo da autoridade lançadora** não pode ser estabelecido de forma subjetiva, tampouco por critérios de proporcionalidades não definidos quanto à **deduções exageradas**. Tudo para o resguardo do recomendável equilíbrio da relação fisco-contribuinte e do equilíbrio do direito entre as partes na lide, a luz do ordenamento jurídico atual.

A Lei não dispõe dessa **parametrização** e nem define de quanto deve ser essa **dedução exagerada**, tampouco fixa uma percentagem entre gasto com saúde e renda do contribuinte. Qual seria a quantificação razoável dessa comparação? Além disso, incabível a desconfiança fiscal de colocar em dúvida a existência de moléstia ou da necessidade de cuidados médicos ou odontológicos do contribuinte porque o que a lei realmente exige é a comprovação do pagamento da prestação de serviço.

Eventual desconfiança de que o profissional teria fornecido comprovação de serviço que não prestou caracterizaria conluio entre as partes contratantes, o que não foi apontado no histórico do Lançamento. Admitir-se que os recibos não representam uma verdadeira prestação de serviço conduz à conclusão lógica de que teria ocorrido conluio entre profissional e paciente, ambos contribuintes do imposto, com o objetivo de lesar o fisco, e assim estariam enquadrados em multa qualificada, o que não foi o caso de apontamento no Lançamento.

Em socorro ao posicionamento que busca resguardar o direito do contribuinte tomam-se emprestados os termos da doutrina que trata da necessária clareza da motivação nos atos da administração pública, trazida pelo sempre bem citado Hely Lopes Meireles, quando descreve a necessidade da motivação do ato administrativo, que assim se posiciona:

“Para se ter a certeza de que os agentes públicos exercem a sua função movidos apenas por motivos de interesse público da esfera de sua competência, leis e regulamentos recentes multiplicam os casos em que os funcionários, ao executarem um ato jurídico, devem expor expressamente os motivos que o determinaram. É a obrigação de motivar. O simples fato de não haver o agente público exposto os motivos de seu ato bastará para torná-lo irregular; o ato não motivado, quando o devia ser, presume-se não ter sido executado com toda a ponderação desejável, nem ter tido em vista um interesse público da esfera de sua competência funcional.”

No mesmo sentido a Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, no seu art. 50, diz que: *“os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando: neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses; imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; decidam processos administrativos de concurso ou seleção público; decidam recursos administrativos...”*

O Novo Código de Processo Civil, embora posterior aos fatos da ocorrência do lançamento, pode ser utilizado em apoio à interpretação aqui esposada, porque mais benéfico à Recorrente, contém dispositivos pertinentes que devem ser trazidos à colação, de vez que transitam na mesma linha de entendimento que aborda a observância do direito do contribuinte de forma moderna e em consideração ao Estado de Direito. O Código avança no sentido de estabelecer o equilíbrio de forças das partes no processo de julgamento, como se vê na orientação do art. 7º, como segue:

*“Art. 7º É assegurada às partes paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, competindo ao juiz zelar pelo efetivo contraditório”.* **(grifei)**

Traz reforço ainda o CPC para esse entendimento quando suaviza o posicionamento anterior que atribuía ao contribuinte, de forma quase que exclusiva, o ônus da prova, e inaugura a possibilidade das partes atuarem em prol de uma instrução colaborativa, a fim de oferecer ao julgador melhores subsídios para proferir a decisão, sem que se faça uso da regra do ônus da prova de forma unilateral. Este novo procedimento está explicitado no § 1º, do art. 373, da seguinte forma:

*§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de*

---

*modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.*

De forma semelhante o art. 6º do CPC reforça este entendimento colaborativo ao dizer que *“Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva”*.

## CONCLUSÃO

Cabe ressaltar que a decisão de primeiro grau não veda a possibilidade da ocorrência de pagamento dos serviços em espécie porque a moeda brasileira é de curso forçado, obrigando a todos a aceitação em dinheiro para quitação de qualquer obrigação financeira, ao contrário de outros meios de pagamento. A decisão prolatada no Acórdão da DRJ não se fundamenta na falsidade documental, mas a falta de comprovação da necessidade da prestação do serviço médico, por documentação suplementar que indique a ocorrência de moléstia, como se a Autoridade Lançadora fosse ao mesmo tempo fiscal de rendas e dos serviços de saúde. Essa exigência da Autoridade Lançadora faz-se inapropriada porque a legislação não requer comprovação da enfermidade, mas sim a comprovação dos pagamentos.

No que se refere a limites, o legislador os fixa quando assim o quer. Faz isso, por exemplo, no caso do imposto sobre a renda, na dedução de despesas com instrução, em que limita os gastos com despesas escolares do contribuinte e de seus dependentes, independentemente do valor total que tenha dispendido com instrução no período. No caso de despesas médicas a lei não fixa limites, portanto, desarrazoado critério definidor de quantitativo, proporcionalidade sobre a renda ou qualquer outro parâmetro que “a juízo da autoridade lançadora” possa entender como “deduções exageradas” (art. 73 e §1º do Decreto nº 3.000/99, herdados do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º e 4º), porque a lei em vigor assim não determina e, *“ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”* (inciso II, art. 5º, CF).

Logo, legítima a dedução a título de despesas médicas do valor pago pela contribuinte, comprovado mediante apresentação de nota fiscal de prestação de serviço ou recibo, este assinado por profissional habilitado, pois tais documentos guardam ao mesmo tempo reconhecimento da prestação de serviços assim como também confirma o seu pagamento. Desnecessária qualquer declaração posterior firmada pelo profissional prestador do serviço porque aqueles comprovantes já cumprem a função legalmente exigida.

Destarte, é de considerar plenamente admissível que os comprovantes revestidos das formalidades legais sustentam a condição de valor probante, até prova em contrário, de sua inidoneidade. A contestação da Autoridade Fiscal sobre a validade da documentação comprobatória deve ser apresentada com indícios consistentes e não somente por simples dúvida ou desconfiança.

É de se acolher como verdadeira a prova apresentada pela contribuinte que satisfaça os requisitos previstos na legislação pertinente e, para eventual convicção contrária da Autoridade Lançadora, esta deverá ser posta com fundamentos consistentes que a sustentem legalmente e não subjetivamente.

Por fim, incabível a exigência que perpassa a relação fisco-contribuinte no intento de comprovar a necessidade do atendimento médico sobre informações que dizem respeito tão somente a relação médico-paciente, em resguardo a intimidade pessoal na questão de saúde da pessoa fiscalizada, de vez que situações absolutamente diferentes e sem pertinência simultânea.

No caso, constata-se nos autos que os serviços prestados correspondem a especialidade técnica de profissional habilitado na área médica, de acordo com as necessidades específicas dos beneficiários dos tratamentos e, com o fornecimento de comprovantes de pagamento dos serviços prestados.

Foram anexados ao processo, em complementação, documentos que suprem as exigências da autoridade autuante, notadamente no que se refere à identificação dos pagamentos mediante apresentação de demonstrativo de retiradas de valores das contas bancárias, como se vê nas fls. 45 a 47, além da farta apresentação de cópias das contas bancárias que identificam a movimentação financeira em volumes e datas compatíveis com as despesas realizadas, identificando-as, mediante sinalização no próprio extrato bancário. Neste sentido, a apresentação de documentação complementar não inova e supre a exigência fiscal, como constatável no processo.

Assim que, no exame da documentação acostada ao processo, verifica-se que a Recorrente apresentou a documentação comprobatória das despesas realizadas e a correspondente comprovação dos pagamentos aos profissionais, na forma exigida pela legislação, e por isso a utilizou como dedutível na declaração de ajuste do imposto.

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e no mérito DAR PROVIMENTO, restabelecendo-se a dedução das despesas, restando, por consequência, improcedente a íntegra do lançamento.

*(assinado digitalmente)*

Jose Alfredo Duarte Filho