



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

**Processo n°** 10680.012790/2008-83  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2001-000.047 – Turma Extraordinária / 1ª Turma  
**Sessão de** 30 de outubro de 2017  
**Matéria** IRPJ - DEDUÇÃO - DESPESAS MÉDICAS  
**Recorrente** JERUZA AURORA QUEZADA ROMANIELLO  
**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. Alegações procedentes.

PRELIMINARES. NOTIFICAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. PREVISÃO LEGAL.

Alegação em preliminar com contestação improcedente de inadequada notificação pelo Correio. Alegação improcedente de incidência de multa de ofício e juros de mora pela taxa Selic. Previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em rejeitar as preliminares suscitadas no recurso e, no mérito, 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)*

JOSÉ ALFREDO DUARTE FILHO - Relator.

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

## Relatório

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

O lançamento da Fazenda Nacional exige da contribuinte a importância de R\$ 7.873,70, a título de imposto de renda pessoa física, 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 de maior relevo e fulcro da decisão da lavratura do lançamento, o fato de que a Recorrente foi intimada a comprovar os pagamentos, de forma supletiva aos recibos apresentados, com comprovações outras, porque aqueles acostados não estariam a representar a efetiva realização dos pagamentos efetuados aos profissionais prestadores dos serviços.

A constituição do acórdão recorrido segue na linha do procedimento adotada na feitura do lançamento, notadamente no que se refere à afirmação de que aos recibos não é conferido valor probante absoluto, necessitando para tal a complementação de provas, com a apresentação de documentação adicional a ser providenciada pela Recorrente, nos termos a seguir reproduzidos:

(...)

*O artigo 8º, inc. II, alínea "a", da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995 e o artigo 80, § 1º, incisos III, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 — Regulamento do Imposto de Renda, assim estabelecem:*

*Lei 9.250/95*

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

*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;*

*Decreto 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 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 82, inciso II, alínea "a").*

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

(...)

*III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação 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;*

(...)

*E certo que o contribuinte colacionou aos autos os recibos de pagamento das despesas médicas declaradas. Todavia, à exceção dos boletos bancários acompanhados da prova de sua quitação, fls. 19/29, não há qualquer comprovação do efetivo pagamento das despesas.*

(...)

*Ao efetuar o pagamento das despesas a contribuinte pode lançar mão da emissão de cheque nominal ao profissional que lhe presta o serviço, pode efetuar saques compatíveis com as datas de emissão dos recibos, ou ainda, pode realizar transferência bancária para quitar o gasto médico.*

*Diante destas constatações, a inversão legal do ônus da prova, transfere para o impugnante a comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve o contribuinte assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação.*

*Ressalte-se mais uma vez que 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.*

*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”.*

*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.*

(...)

*Registre-se que ao analisar o comportamento das despesas médicas em relação aos rendimentos auferidos, muito diferente de atribuir à contribuinte qualquer atitude ligada a eventual fraude, conforme ilação trazida aos autos pela defesa, extrai-se um parâmetro que só reforça a necessidade de comprovação da transferência financeira aos profissionais declarados como prestadores dos serviços médicos.*

*Poder-se-ia alegar que os pagamentos encartados nos recibos podem ter sido realizados em dinheiro. Porém, esta cogitação não afasta a necessidade da comprovação do deslocamento do recurso financeiro, da conta bancária da contribuinte para o profissional.*

(...)

*Importante frisar mais uma vez que no tocante às despesas médicas constantes dos recibos acostados aos autos, a sua não aceitação não está fundamentada na falsidade dos documentos, mas tão somente na falta de comprovação do efetivo pagamento e prestação dos serviços. Isso não implica, necessariamente, falsidade documental, mas, sim, a imprestabilidade dos recibos apresentados para fruição do benefício fiscal.*

*Registre-se 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 inidoneidade dos recibos, mas, sim, ao impugnante apresentar elementos que dirimam qualquer dúvida que paire a respeito desses documentos.*

(...)

*Quanto a cobrança da multa de ofício, sua exigência decorre de estrita previsão legal, emanada pelo art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Ressalte-se que a vedação do art. 150, IV da Constituição Federal dirige-se ao legislador com o intuito de impedir a instituição de tributo que tenha em seu conteúdo aspectos ameaçadores à propriedade ou à renda tributada, mediante, por exemplo, a aplicação de alíquotas muito elevadas.*

*Em relação aos juros com base na taxa Selic sua incidência tem amparo legal no artigo 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995 e no artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, este último dispositivo consignado nos demonstrativos integrantes do auto de infração.*

(...)

*Por todo o exposto, voto pela procedência parcial da impugnação, com manutenção parcial do crédito tributário, no valor de R\$6.947,06 (seis mil novecentos e quarenta e sete reais e seis centavos), sobre o qual incide multa de ofício de 75%, passível de redução, e juros de mora.*

Conclui, assim, o acórdão vergastado pela improcedência da impugnação para manter o crédito tributário exigido pela glosa parcial do valor referente às despesas médicas.

Por sua vez, irresignada 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:

*II PRELIMINARMENTE - DA AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA - NULIDADE.*

*O art. 7º da Lei 10.424/02 determina que o contribuinte que deixar de apresentar DCTF (ou documento equivalente - DIPJ, DIRPF, Dacon - conforme o caso), nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, DEVERÁ SER INTIMADO a apresentar declaração original, no caso de não apresentação, OU A PRESTAR ESCLARECIMENTOS, NOS DEMAIS CASOS no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal-SRF.*

*Isto ocorre em respeito ao contraditório e da ampla defesa, princípios estes assegurados constitucionalmente ao cidadão. A manifesta violação a esses princípios normativos inquina de nulidade o lançamento, como inclusive já reconheceu a Segunda Câmara desse ínclito Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda quando do julgamento do recurso nº 146454 - processo nº 13603.001118/2002-88.*

(...)

*Desta forma se impõe o reconhecimento da afronta aos princípios elementares do Estado Democrático de Direito, corroborado pela CR/88 e também pela legislação infraconstitucional aplicável à espécie, reformar o acórdão vergastado para, reconhecendo a nulidade a intimação editalícia, acolher a preliminar e declarar a nulidade do lançamento, o que fica desde já requerido.*

*III - PRELIMINAR DE MÉRITO*

*III.1 - DA MULTA CONFISCATÓRIA - 75%*

*Ultrapassada a preliminar retro arguida, o que se admite apenas pelo princípio da eventualidade, ainda assim o lançamento não pode prosperar da forma em que se apresenta. Eis que o fisco fez incidir multa de 75% sobre o Imposto de Renda que considerou devido. Entretanto, reza o artigo 50, inciso IV da Constituição da República de 1988 in verbis:*

*"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte é vedado à União, aos Estados e aos Municípios:*

*.....  
IV - utilizar tributos com efeito de confisco."*

*III.2 DA ILEGALIDADE DA TAXA SELIC*

(...)

*Trata-se, pois, não somente de inconstitucionalidade manifesta, como também de quebra de hierarquia das leis vez que a Lei ordinária nº 9.065/1995 não poderia ter alterado o Código Tributário Nacional,*

*aprovado pela Lei nº 5.172/66, porém com status de lei complementar, a teor da Emenda Constitucional nº 01.*

*Mostra-se indubitosa a necessidade de excluir da exação, juros de mora com a incidência da Taxa SELIC, por afronta à Constituição Federal e ao princípio da hierarquia das normas legais, tudo por uma questão de economia processual, o que fica desde já requerido através do acolhimento do presente recurso.*

*Requer, pois, Impugnante, ora Recorrente, que seja acolhida a presente preliminar para decotar da exação, os valores decorrentes da aplicação da Taxa SELIC, devendo prevalecer apenas os juros legais, pelas razões retro alinhavadas.*

### *III QUESTÃO DE MÉRITO*

*(...)*

*Conforme anteriormente apontado, o que se verifica no caso dos autos e que a autoridade fiscal autuou a contribuinte mesmo diante do fato de que as despesas efetuadas foram comprovadas mediante documentação suficiente, de acordo com a legislação pertinente e ao contrário das razões postas no acórdão.*

*A legitimidade da dedução das despesas médicas em questão é indubitosa, a teor do artigo 80 do RIR/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 hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 82, inciso II, alínea "a").*

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

*(...)*

*III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação 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 DOS PEDIDOS*

*01. Seja considerado improcedente o procedimento fiscal de enviar auto de infração, pelo Correio, sem oferecimento de oportunidade de esclarecimento prévio, consoante legislação processual retro indicada;*

*02. Seja expurgada do crédito tributário em lide, a multa confiscatória de 75%, incidente sobre o imposto de renda considerado devido;*

03. Seja também excluído da incidência tributária, o juro moratório calculado por incidência da Taxa SELIC;

04. Sejam recepcionados os elementos probatórios de pagamentos de despesas carreados aos autos e constante da declaração;

05. Em decorrência, seja decretada a nulidade do lançamento fiscal, pelos vícios processuais e meritórios trazidos à colação, oferecendo a oportunidade à contribuinte de retificar a declaração, desde que demonstrada a justa causa para possíveis incorreções.

É o relatório

## Voto

Conselheiro José Alfredo Duarte Filho - Relator

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

### DA PRELIMINAR DE NOTIFICAÇÃO

A notificação via sistema de Correio é válida legalmente e não ocasionou qualquer prejuízo à Recorrente visto que a impugnação foi apresentada à DRJ no prazo estabelecido em lei, portanto, tempestiva, razão disso foi a julgamento naquele primeiro grau administrativo. Neste particular, não assiste razão à demandante neste quesito por insuficiente alegação.

Rejeito a preliminar de inadequada notificação pelo Correio.

### DA PRELIMINAR DE MÉRITO - MULTA DE 75%

Improcedente a alegação de que a aplicação da multa de ofício no percentual de 75% teria caráter confiscatório porque prevista no inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, e inciso I, do art. 957, do Decreto nº 3.000/99, e não ofende qualquer dispositivo constitucional tributário. Ressalte-se tratar de matéria pacificada neste Conselho de Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos da Súmula 2, nos seguintes termos:

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

Rejeito a preliminar de mérito da Multa de 75%.

### DA PRELIMINAR DE MÉRITO - TAXA SELIC

Improcedente a contestação da aplicação da taxa SELIC como juros moratórios aplicáveis ao crédito tributário, porque prevista na legislação. A partir de 1º de abril

de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia. A aplicação da taxa SELIC é matéria pacificada no âmbito desse Conselho conforme se verifica pela Súmula CARF nº 4 abaixo transcrita:

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Rejeito a preliminar de mérito da Taxa Selic.

## DO MÉRITO DA LIDE

A questão aqui tratada é de natureza interpretativa 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, especialmente aquele procedimento que busca amparo na extemporânea existência do art. 11, § 3º e 4º, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943 (transportado para o art. 73 e § 1º do Decreto nº 3.000/99 - RIR/99 atual), 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 idoneidade ou inidoneidade do documento comprobatório.

O texto base da divergência interpretativa está contido no inciso II, alínea “a” e no § 2º, do art. 8º, da Lei nº 9.250/95, regulamentados nos parágrafos e incisos do art. 80 do Decreto nº 3.000/99 – RIR/99, em especial no que segue:

*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):*

*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; (sublinhei e grifei)***

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 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. Ressalte-se que 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 em 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 contidos 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, o 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 concebida do que para os dias atuais. A origem do conteúdo do texto vem do período do Decreto-Lei acima citado (Estado Novo da era Vargas, de inspiração intervencionista do Estado na economia), 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 prova, 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 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 médico 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 apontado no Lançamento.

É possível que uma família tenha gastos médicos de elevada monta em comparação com a renda de apenas um dos membros, principalmente quando há ocorrência de doença grave ou incurável em algum de seus membros. Exemplifica-se aqui na comparação com a renda de um só membro. Mas é comum na família dividir rendas e despesas. Seria razoável que uma família convencionasse que um dos membros ficasse responsável financeiramente pelas despesas de dependente ou própria, com alto custo continuado de despesas médicas, e outro membro ficasse responsável pela manutenção dos gastos gerais e/ou de alimentação, por exemplo. Isto seria perfeitamente legal, mesmo que um deles tivesse uma sobrecarga de deduções na sua DIRPF individual. O que não é razoável é alguém de fora, que não vivencia a situação fática, estipular quantitativos aleatórios limitativo do direito atribuído em lei.

Esta ocorrência não é pouco comum. Certa vez perguntaram ao Dalai Lama: O que mais te surpreende na humanidade? Ele respondeu: *“Os homens que perdem a saúde para juntar dinheiro e depois gastam o dinheiro para recuperar a saúde...”*. Expressão também atribuída posteriormente a Jim Brown. É a constatação, além-fronteiras, de que os gastos com saúde podem ser bem elevados se comprados com os rendimentos pessoais.

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 existe 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).

De entender-se que os registros do Livro Caixa do profissional que forneceu a documentação comprobatória apresentada, se respaldados em escrituração contábil ou livro-caixa do profissional que forneceu a documentação comprobatória, mantidos de acordo com as normas legais e, fundados em documentos hábeis, serão válidos para todos os efeitos e fazem prova verdadeira em favor do cliente/paciente. Em caso de dúvida da inveracidade dos fatos registrados cabe à Autoridade Fiscalizadora auditá-los.

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 comprem 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 exame da documentação acostada ao processo verifica-se que a Recorrente apresentou a documentação comprobatória estipulada em lei para a comprovação da despesa e por isso a utilizou como dedutível na declaração de ajuste do imposto.

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, DAR PROVIMENTO, para restabelecer a dedução das despesas médicas glosadas.

*(Assinado digitalmente)*

JOSÉ ALFREDO DUARTE FILHO