



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

Processo nº 10821.000041/2010-76
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-005.255 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de fevereiro de 2018
Matéria IRPF: AJUSTE – GLOSA. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS
Recorrente LUIZ CARLOS MENEZES DA FONSECA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005

DELEGACIA DE JULGAMENTO. DELIBERAÇÃO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA. AUSÊNCIA DE UM DOS COMPONENTES DA TURMA JULGADORA.

No âmbito das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, o comparecimento de todos os membros da Turma não constitui requisito para o julgamento do processo, podendo haver deliberação quando presente a maioria dos julgadores.

IRPF. DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS. AUSÊNCIA COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO. PRÓPRIO CONTRIBUINTE PAGANTE. PAGAMENTO EM ESPÉCIE. IDONEIDADE DOS RECIBOS. PRESUNÇÃO. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

A apresentação de recibos médicos, sem que haja qualquer indício de falsidade ou outros fatos capazes de macular a sua idoneidade declinados e justificados pela fiscalização, é capaz de comprovar a efetividade e os pagamentos dos serviços médicos prestados, para efeito de dedução do imposto de renda pessoa física, sobretudo quando corroborados por Extratos Bancários, confirmando a sua efetividade e o pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito, por maioria, dar-lhe provimento, vencido o Relator que negou provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rayd Santana Ferreira. O conselheiro José Alfredo Duarte Filho solicitou a apresentação de declaração de voto. Processo julgado na sessão do dia 07/02/2018, no período da tarde.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Presidente em Exercício e Relator

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e José Alfredo Duarte Filho. Ausentes os conselheiros Miriam Denise Xavier, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho e Fernanda Melo Leal.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 20ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (DRJ/SP1), por meio do Acórdão nº 16-45.083, de 26/03/2013, cujo dispositivo tratou de considerar a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário exigido neste processo administrativo (fls. 40/42):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS.

São dedutíveis na declaração de ajuste anual a título de despesas com médicos e planos de saúde, os pagamentos, devidamente comprovados.

DEDUÇÃO DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO.

As despesas com instrução são dedutíveis na declaração de ajuste anual para pagamentos devidamente comprovados, 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 estabelecido em lei.

Impugnação Improcedente

2. Em face do contribuinte foi emitida a **Notificação de Lançamento nº 2006/608451274744109**, relativa ao ano-calendário 2005, decorrente de procedimento de revisão de Declaração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF), em que a fiscalização apurou, por falta de comprovação, dedução indevida (fls. 04/09):

(i) de despesas médicas, no valor de R\$ 14.540,00; e

(ii) com despesas de instrução, no importe de R\$ 4.396,00.

2.1 A Notificação de Lançamento alterou o resultado de sua Declaração de Ajuste Anual (DAA), exigindo o Fisco imposto suplementar, acrescido de juros de mora e multa de ofício.

3. Cientificado da notificação por via postal em 18/12/2009, às fls. 31, o contribuinte impugnou a exigência fiscal (fls. 2/3).

4. Intimado pessoalmente, em 1º/10/2013, da decisão do colegiado de primeira instância, às fls. 49, o recorrente apresentou recurso voluntário no dia 22/10/2013, em que alega os seguintes argumentos contra a decisão de piso (fls. 53/55):

(i) em preliminar, que estava incompleta a composição da turma de julgamento em primeira instância, com ausência da julgadora Regina Célia Setsuko Sakaue, o que impediria a decisão da Turma;

(ii) conforme solicitado pela fiscalização, apresentou os recibos e extratos bancários, nos quais aparecem as datas dos saques realizados em dinheiro. Entretanto, não se quer aceitar o fato de que os pagamentos foram realizados aos profissionais de saúde de maneira parcelada e em dinheiro, com emissão dos recibos somente após a conclusão do tratamento médico/odontológico; e

(iii) ingressou com ação judicial contra a União, autuada sob o nº 0007498-23-2012-4-03-6301, para questionar a incidência da tributação do imposto de renda sobre a parcela que recebe referente à complementação de aposentadoria do plano de previdência privada.

5. Por intermédio da Resolução nº 2401-000.524, de 16/08/2016, este Colegiado converteu o julgamento em diligência, com a finalidade de carrear aos autos as cópias dos extratos bancários disponibilizados pelo contribuinte por ocasião do procedimento fiscal (fls. 67/71).

6. A diligência foi cumprida, anexando os extratos do Banco Nossa Caixa S/A e Banco Real S/A, relativamente à movimentação bancária do ano de 2005 (fls. 106/141). Frustrada a ciência via postal do resultado da diligência (fls. 144/146), o recorrente foi intimado por meio de edital para manifestar-se sobre os documentos juntados aos autos (fls. 147). Porém, consta que permaneceu inerte (fls. 148).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

Juízo de admissibilidade

7. Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Preliminar

8. Em preliminar, reclama o contribuinte a existência de vício no acórdão recorrido, eis que a decisão proferida em primeira instância administrativa deu-se a partir de uma composição incompleta do respectivo Colegiado, por ausência da julgadora Regina Célia Setsuko Sakauie.

9. A Portaria MF n.º 341, de 12 de julho de 2011, disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). No que se refere às regras para julgamento, o art. 13 preconiza o seguinte:

Art. 13. Somente pode haver deliberação quando presente a maioria dos membros da Turma, sendo essa tomada por maioria simples, cabendo ao Presidente da Turma, além do voto ordinário, o de qualidade.

10. Como se observa do texto reproduzido, o comparecimento de todos os membros da Turma não constituiu requisito para o julgamento do processo, podendo haver deliberação quando presente a maioria dos julgadores. Desse modo, a ausência de um dos componentes da Turma não configura irregularidade no acórdão recorrido.

Mérito

11. De acordo com o art. 73 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), as deduções na declaração de ajuste estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

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).

(...)

12. A autoridade tributária solicitou a comprovação do efetivo pagamento de diversas despesas médicas discriminadas pelo contribuinte na sua DAA 2006/2005, no importe total de R\$ 15.440,00 (fls. 10/11 e 26/30).

12.1 Para fins de comprovar os pagamentos realizados, o fiscalizado apresentou os recibos emitidos pelos prestadores e os extratos de movimentação das suas contas bancárias (fls. 14/20 e 106/141). Alegou que efetuou os pagamentos aos profissionais de saúde em dinheiro e parceladamente, cujos recibos de quitação foram emitidos ao término de cada tratamento de saúde.

13. Ainda com base nos documentos que instruem o processo administrativo, verifico que o contribuinte também efetuou pagamentos a plano de saúde, denominado de "Fundação CESP - Plano Especial", do qual é beneficiário titular, cujas despesas, nesse caso, foram consideradas comprovadas pelo agente fiscal (fls. 12).

14. Pois bem. No que diz respeito à possibilidade de dedução na declaração de rendimentos, não há óbice na realização de pagamentos das despesas médicas e/ou odontológicas em dinheiro, à vista ou parcelado, com emissão de um recibo único ao final do serviço prestado.

15. Todavia, quando demandado pela Fazenda Nacional, é ônus do declarante esforçar-se minimamente para comprovar a efetividade dos pagamentos. O recorrente apenas juntou cópias dos extratos bancários, sem vincular nenhum dos saques com os dispêndios médicos, odontológicos e outros questionados, de maneira a permitir a convicção do julgador a respeito da aparência de uma relação séria e plausível com as datas e valores indicados nos recibos.

15.1 Até porque, presume-se que a pessoa física, ao longo do ano-calendário de 2005, não utilizou as suas contas bancárias apenas para fazer retiradas de numerário destinado ao custeio dos tratamentos na área de saúde.

16. Ao que tudo indica, confunde o recorrente o ato de provar com a mera colocação à disposição da fiscalização e/ou julgador de uma massa de documentos, sem a mínima preocupação em correlacioná-los um a um com os fatos que pretende fazer prevalecer no processo administrativo tributário.

16.1 Nessa mesma linha de entendimento, transcrevo abaixo as palavras de Fabiana Del Padre Tomé:¹

Provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o 'animus' de convencimento.

17. Quanto à notícia da existência de ação judicial proposta pelo contribuinte para discutir a incidência da tributação do imposto de renda sobre parcelas da complementação da aposentadoria privada, trata-se de matéria estranha à lide instaurada com o protocolo da impugnação tempestiva.

¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. 3 ed. São Paulo : Editora Noeses, 2011, p. 369.

Processo nº 10821.000041/2010-76
Acórdão n.º **2401-005.255**

S2-C4T1
Fl. 158

18. Destarte, entendo que não merece reforma a decisão de piso.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, REJEITO a preliminar e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess

Voto Vencedor

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Redator Designado

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênica para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pelo nobre julgador, quanto o posicionamento ao Recurso Voluntário, devendo ser modificada a decisão *a quo*, com o cancelamento da Notificação de Lançamento, como passaremos a demonstrar.

Conforme se depreende dos elementos que instruem o processo, o contribuinte deduziu de seu imposto de renda diversas despesas médicas no decorrer do exercício sob análise. Uma vez intimado a apresentar os comprovantes de pagamento, o autuado o fez, na forma que a legislação de regência exigia (recibos/estrato), porém não foram acatados pelo fiscal, ensejando a respectiva glosa e a lavratura da presente notificação de lançamento.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

Lei nº 9.250/1995

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 nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda

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).

§ 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).

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

[...]

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;

[...]

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, de fato, as despesas dedutíveis do imposto de renda, *in casu*, despesas médicas, deverão ser comprovadas com documentação hábil e idônea.

Na hipótese dos autos, a querela se resume em definir se os documentos (recibos) acostados para comprovação das despesas médicas do contribuinte, são hábeis, idôneos e capazes de comprovarem o efetivo pagamento de tais, uma vez terem sido pagos em espécie.

Com o fito de rechaçar a pretensão fiscal, trouxe à colação desde a ocasião da impugnação recibos dos profissionais que prestaram os serviços, além de informar que os pagamentos foram feitos em espécie, argumentos e documentação não aceitas pela autoridade fiscal, tão pouco pelo o julgador de primeira instância.

Não obstante as razões de fato e de direito das autoridades fazendárias autuante e julgadora de primeira instância, o pleito do contribuinte merece acolhimento, como passaremos a demonstrar.

De início, cabe ressaltar que o lançamento encontra-se escorado em pura e simples presunção da autoridade lançadora, sem qualquer comprovação da imputação fiscal, o que por si só, no entendimento deste Conselheiro, já é capaz de rechaçar a exigência fiscal.

Com relação à prova do efetivo pagamento, a autoridade lançadora apenas está autorizada a exigí-la na hipótese de ausência dos recibos na forma determinada pela Lei nº 9.250/95 ou havendo fortes indícios de que a documentação apresentada seria inidônea.

O fiscal em nenhum momento contestou ou apontou a inidoneidade dos documentos apresentados pelo contribuinte, sequer trouxe argumentos que convalidasse sua presunção, ele apenas achou por bem desconsiderar os recibos e, solicitar a real comprovação dos pagamentos.

Nesse aspecto, tenho o entendimento de que, a princípio, os recibos emitidos por profissionais legalmente habilitados e que atendam às formalidade legais são hábeis a comprovar as deduções pleiteadas, salvo comprovação de inidoneidade destes documentos.

No entanto, aprofundando ainda mais nos documentos trazidos à colação pelo contribuinte, conjugada com suas razões de defesa, melhor sorte não está reservada ao fisco, pois não sendo o bastante os recibos, consta os extratos bancários.

Por todo o exposto, estando a Notificação de Lançamento, *sub examine*, parcialmente em consonância com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

Declaração de Voto

Conselheiro José Alfredo Duarte Filho

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, pelo 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 aceitação dos documentos comprobatórios.

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):

(...)

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 legal evidencia 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 igual 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 possibilita 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 (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 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.

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 na lei.

A ocorrência de gastos elevados com a saúde não é pouco comum no mundo todo. 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 comparados 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 ao Contribuinte, 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 pelo 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 idoneidade. 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 pelo 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 o Recorrente apresentou a documentação comprobatória estipulada em lei para a comprovação da despesa e por isso a utilizou como dedutível na Declaração de Ajuste Anual do imposto.

Foram anexados ao processo, em complementação, documentos que suprem as exigências da autoridade autuante, especialmente os extratos bancários e a certidão de casamento como comprovação da relação de dependência para efeitos tributários. Neste sentido, a apresentação de documentação complementar não inova e supre a exigência fiscal, como constatável no processo.

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e no mérito DAR PROVIMENTO, restabelecendo-se as dedução das despesas médicas e de instrução.

(assinado digitalmente)

José Alfredo Duarte Filho