



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

Processo nº 10840.720803/2013-79
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2001-000.054 – Turma Extraordinária / 1ª Turma
Sessão de 31 de outubro de 2017
Matéria IRPF - DEDUÇÃO - DESPESAS MÉDICAS
Recorrente ALDO DESTRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010

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.

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS TÊM QUE SE REFERIR AO ANO-CALENDÁRIO PRÓPRIO.

Os comprovantes de despesas médicas têm que se referir ao período do ajuste anual, não cabendo dedução em exercício diverso daquele em que foi incorrida a despesa.

DESPESAS MÉDICAS REMBOLSADAS.

Despesas médicas reembolsadas não são permitidas para efeito de dedução no ajuste anual do imposto sobre renda.

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

Alegação em preliminares com contestação improcedentes 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 parcial ao Recurso Voluntário, para manter a glosa das deduções que foram reembolsadas e aquelas referentes a períodos diverso do ano-calendário examinado, 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\$ 6.564,55, a título de imposto de renda pessoa física, acrescida da multa de ofício de 75% e juros moratórios, referente ao ano-calendário de 2010.

DA PRELIMINAR DE MULTA DE OFÍCIO.

À autoridade administrativa cabe cumprir a determinação legal, aplicando o ordenamento vigente às infrações concretamente constatadas, não sendo sua competência discutir alegações de constitucionalidade do lançamento, se este fere ou não os princípios da igualdade, isonomia e capacidade contributiva.

Nos termos da Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988, arts. 97 e 102, incumbe exclusivamente ao Poder Judiciário a apreciação e a decisão de questões referentes à constitucionalidade de lei ou ato normativo.

As alegações de inconstitucionalidade quanto à aplicação da legislação tributária não podem ser oponíveis na esfera administrativa, por ultrapassar os limites da sua competência legal, conforme orientação contida no Parecer Normativo CST nº 329/1970, que assim está ementado:

Não cabimento da apreciação sobre inconstitucionalidade argüida na esfera administrativa. Incompetência dos agentes da Administração para apreciação de ato ministerial.

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer

juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

A seguir, o contribuinte alegou a improcedência da aplicação da multa de ofício de 75%, sob o argumento de ofensa ao princípio constitucional do não-confisco.

Como visto anteriormente, a instância administrativa não é o foro adequado para discussões a respeito de ilegalidade ou inconstitucionalidade de leis legitimamente inseridas no ordenamento jurídico pátrio.

No entanto, esclarece-se ao impugnante que à época da lavratura dos lançamentos, a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que comina as multas para o caso de lançamento de ofício de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, com a redação estabelecida pela Lei nº 11.488, de 2007, era:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

No presente caso, a multa de ofício aplicada foi de 75%.

(...)

Sendo assim, a multa de ofício, em se tratando de penalidade e não de tributo, não possui caráter confiscatório, já que não visa arrecadar mais tributo ou contribuição, mas sim desestimular a prática da ilicitude fiscal. A garantia constitucional prevista no art. 150, IV, da Constituição Federal, diz respeito apenas a tributos, que na definição do próprio texto constitucional, são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria (art. 14, incisos I, II e III da CF). As multas, portanto, não são tributos, como aliás já define o CTN (art. 3º), determinando inclusive que estes não se constituem em sanção de ato ilícito, distinguindo-os assim exatamente das multas, que visam punir uma conduta ilegal.

DA PRELIMINAR DE JUROS DE MORA.

Quanto ao percentual de juros de mora da mesma forma que as multas, não pode ser dispensado ou reduzido por estar definido no caput do art. 161 e seu § 1º do CTN, in verbis:

Art. 161. O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1º (um por cento) ao mês. (grifou-se)

O dispositivo retro transcrito autoriza o legislador ordinário a fixar taxa de

juros em percentual diverso do de 1% (por cento) ao mês, vale dizer, a lei ordinária pode fixar taxas de juros superiores ou inferiores a esse percentual. A inteligência do preceito contido no § 1º do art. 161 do CTN é no sentido de que, em caso da falta da fixação, pelo legislador ordinário, da taxa de juros aplicável ao crédito tributário não pago no vencimento, ela será de 1% (por cento) ao mês.

Ocorre que o legislador ordinário federal, fazendo uso da autorização conferida no CTN, fixou, em diversos diplomas legais, taxa de juros diversa da estabelecida no dispositivo acima reproduzido. De modo que, hoje os juros são cobrados em percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC), não havendo ilegitimidade alguma nesta exigência.

Desse modo, não se pode alegar que a cobrança de juros de mora contraria dispositivos contidos na Constituição Federal (arts. 150, IV, 192, § 3º), e no CTN (art. 161, § 1º), para justificar a não aplicação dos juros de mora com base na Selic.

DO MÉRITO

A constituição do acórdão recorrido segue na linha do procedimento adotada na feitura do lançamento, notadamente no que se refere à afirmação de que foram glosados os valores que foram reembolsados e as despesas correspondentes a exercício diverso daquele a que foram declarados no ajuste anual, como segue:

Conforme a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (f. 26), foi glosado o montante de R\$ 29.932,78 de despesas médicas, por falta de comprovação ou falta de previsão legal para sua dedução, conforme abaixo:

(quadro demonstrativo)

E na Folha de Continuação da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (f.27), a Fiscalização esclareceu que as despesas com a Sociedade Beneficente Israelita Brasileiro Hospital Albert Einstein e Sociedade Beneficente de Senhoras Hospital Sirio Libanês não foram aceitos por falta de comprovação do efetivo pagamento, através de cheques nominativos coincidentes em datas e valores aos recibos apresentados ou prova da disponibilidade financeira. Os valores

referentes ao Hospital de Plástica de Ribeirão Preto S/S e de Nélson Hamerschlak foram alterados conforme documentação apresentada pelo contribuinte.

Passo a analisar as alegações e documentos trazidos aos autos.

As glosas parciais das despesas com o Hospital da Plástica de Ribeirão Preto S/S e Nélson Hamerschlak, nos valores de R\$ 140,00 e 750,00, respectivamente, devem ser mantidas, pois o contribuinte nada alegou em sua impugnação e não logrou comprovar documentalmente a improcedência destes itens do lançamento.

Quanto à glosa das despesas com a Sociedade Beneficente de Senhoras Hospital Sírio Libanês, por falta de comprovação da efetividade dos pagamentos, ela deve ser mantida, pois, conforme Demonstrativo de Reembolso emitido pela Sul América Companhia de Seguro Saúde (f. 31-32), a data de atendimento e prestação dos serviços teria ocorrido em 25/04/2009. Logo, essas despesas se referem ao ano-calendário 2009, e não ao ano-calendário 2010, tratado neste processo.

Quanto à glosa das despesas com a Sociedade Beneficente Israelita brasileiro Hospital Albert Einstein, por falta de comprovação da efetividade dos pagamentos, ela deve ser mantida, pois, conforme Demonstrativo de Reembolso emitido pela Sul América Companhia de Seguro Saúde (f. 33), a data de atendimento e prestação dos serviços teria ocorrido em 25/04/2009. Logo, essas despesas se referem ao ano-calendário 2009, e não ao ano-calendário 2010, tratado neste processo.

É de se esclarecer ainda a obrigatoriedade de se oferecer à tributação o reembolso da despesa médica recebido em ano-calendário posterior ao de sua dedução, cabendo esclarecer que aquele que arcou com a despesa e foi reembolsado, é quem deve tributar tal valor, pois se beneficiou anteriormente da dedução da despesa reembolsada.

Pelas razões expostas e considerando tudo mais que consta dos autos, voto no sentido de rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, julgar procedente a impugnação, mantendo integralmente o lançamento.

Conclui, assim, o acórdão vergastado pela improcedência da impugnação para manter o crédito tributário exigido, na íntegra, pela glosa no valor total referente às despesas médicas.

Por sua vez, irredutível 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:

Foi explicado ao D. Agente fiscal, que o plano de saúde do Recorrente junto à Sul América Companhia de Seguros Saúde, lhe permitia o pagamento pelo Segurado (Recorrente de todos os

procedimentos médicos, como internações, exames, consultas, etc., sendo posteriormente reembolsado.

Assim, o Recorrente, de forma lícita, cristalina e atendendo à legislação de regência, utilizou como dedução apenas os valores que efetivamente desembolsou, descontando os reembolsos efetuados pelo plano de saúde.

(...)

Logo, permissa máxima vênia, o D. Auditor Fiscal simplesmente preocupou-se em cobrar, cobrar e cobrar, sem fazer corretamente a sua função, ou seja, diligenciar para aferir a validade dos recibos apresentados, o que seria muito fácil, uma vez que a prestação de serviços foi feita por pessoa jurídica, tanto pelo convênio médico, tanto pelos hospitais.

Com relação às despesas médicas decorrentes dos recibos, emitidos pelos hospitais acima relacionados, a Recorrente tem direito à dedução das despesas declaradas e comprovadas, sendo de indevida a glosa existente.

(...)

Sendo assim, sendo assim, resta evidente a veracidade dos documentos ora apresentados como prova da dedução de despesas médicas, sendo legítima a conduta do Recorrente, não podendo o Fisco glosar os valores, mediante presunção, sem apresentar prova em contrário.

Nem se queira argumentar que o recorrente não comprovou através de extratos bancários, cópias de cheques, etc., a efetividade dos pagamentos. De plano, assevera-se que, de acordo com a sua declaração de imposto de renda o mesmo dispunha de numerário em espécie para efetuar o pagamento.

Em tais condições, forçosa a insubsistência do auto de infração lavrado, pelo que desde já requer-se a sua improcedência, sendo nula a autuação eis que:

- a) O auto está baseado em meras presunções;*
- b) O contribuinte sempre atendeu à fiscalização e apresentou a documentação que lhe competia (art. 80 do RIR III, § 1º);*
- c) Ignorou-se a boa-fé do contribuinte;*
- d) Houve a juntada de todos os comprovantes de pagamento e da efetividade dos serviços.*

Pelo exposto, requer o Recorrente sejam acolhidos seus argumentos, julgando-se precedente o presente recurso, a fim de que seja cancelado lançamento tributário.

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 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 da Multa de 75%.

DA PRELIMINAR DA 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 da Taxa Selic.

DO MÉRITO

O conteúdo do presente caso aborda aspectos de cunho jurídico, mas também enfoca a questão de matéria de fato, cujas circunstâncias probantes se fazem necessárias para a solução da lide, tanto no oferecimento da prova pelo Fisco quanto na apresentação da contraprova pelo Recorrente.

A questão aqui tratada é 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 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 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. 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 inexactidão.*”.

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 profissionais 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, da 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 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 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 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.

Ressalte-se que a Recorrente apresentou declarações assinadas pelos profissionais que afirmam ter prestado os serviços, em quantidades bastante elevadas naquele exercício e, em alguns casos, consta a informação de que o atendimento médico foi efetuado a domicílio.

Assim, no que se refere à comprovação da despesa realizada pela apresentação de documentação hábil esta deve ser acolhida e aceita como despesa dedutível, em consonância com o que foi exposto acima. Contudo, há nesse caso, reembolso de despesas médicas cujos valores devem ser descontados das dedutibilidades. Também imprópria a utilização de documentos dedutíveis em ano-calendário diverso daquele que foi realizado efetivamente.

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, REJEITAR as preliminares e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO, para manter a glosa das deduções que foram reembolsadas e aquelas referentes a período diverso do ano-calendário examinado.

(Assinado digitalmente)

JOSÉ ALFREDO DUARTE FILHO