



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

Processo nº 10845.720096/2012-90
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2001-000.734 – Turma Extraordinária / 1ª Turma
Sessão de 26 de setembro de 2018
Matéria IRPF - DEDUÇÃO - DESPESAS MÉDICAS
Recorrente MARCOS ARTUR ROCHA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007

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

Recibos de despesas médicas têm força probante 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.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PARTE DAS DESPESAS MÉDICAS E DEDUÇÃO DE INCENTIVO.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte e/ou reconhecido o crédito tributário lançado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, restabelecendo-se a dedução das despesas médicas glosadas no valor de R\$ 7.600,00, razão pela qual se faz imperioso o cancelamento da parte do Lançamento correspondente a essa glosa, mantida, porém, a parte incontroversa da glosa de despesas médicas e da dedução de incentivo, vencido o conselheiro José Ricardo Moreira, que lhe negou provimento.

(assinado digitalmente)

Jorge Henrique Backes - Presidente

(assinado digitalmente)

Jose Alfredo Duarte Filho - Relator

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

Relatório

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

O lançamento da Fazenda Nacional exige do contribuinte a importância de R\$ 2.781,03, a título de imposto de renda pessoa física suplementar, acrescida da multa de ofício de 75% e juros moratórios, referente ao ano-calendário de 2007.

A fundamentação do Lançamento, conforme consta da decisão de primeira instância, aponta como elemento da decisão da lavratura, o fato de não ter sido apresentada comprovação complementar referente aos pagamentos de despesas médicas além dos recibos e notas fiscais de prestação de serviços.

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

Contra o contribuinte em epígrafe foi emitida Notificação de Lançamento do IRPF 2008, ano calendário 2007, por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil da DRF/ Santos. Foi apurado imposto suplementar no valor de R\$ 2.781,03, acrescido de multa de ofício e juros de mora.

O referido lançamento teve origem na constatação da(s) seguinte(s) infração(s):

Dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 9.294,66. Glosados pagamentos diversos (fls. 36). A motivação detalhada das glosas encontra-se às fls. 37.

Dedução indevida de incentivo, no valor de R\$ 225,00. Descrição da glosa às fls. 38.

Preliminarmente o contribuinte alega que houve ofensa ao contraditório e ampla defesa pelo fato da aplicação de juros à taxa Selic sobre a multa de ofício não ter sido objeto de regular lançamento e, assim, não ter tido o impugnante o direito à contestá-la previamente à constituição definitiva do mesmo.

Cumpra esclarecer, nesse ponto que não há qualquer nulidade ou cerceamento do direito de defesa pelo fato da fiscalização emitir a Notificação de Lançamento em comento.

No presente caso, não foi negado ao contribuinte o direito de discordar da autuação. De fato, com a apresentação da impugnação ao lançamento, conhecida e ora analisada, foi dada ao requerente a oportunidade de defender-se e mais, foi-lhe também garantido o direito de ter suas razões analisadas pelo órgão revisor.

Resta claro, a partir da impugnação tempestiva, que o impugnante compreendeu a infração que lhe foi imputada, rebatendo-a adequadamente. Acrescente-se ainda que possuía a prerrogativa de anexar aos autos todas as provas que julgasse relevantes para elidir o lançamento, já que é nesta fase do Processo Administrativo Fiscal, isto é, o conflito de interesses entre o contribuinte e o fisco, que se aplicam as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa. O extenso arrazoado preparado pelo interessado, por sua vez, demonstra que este possui perfeito conhecimento da matéria tributada e que teve acesso ao inteiro teor do processo antes de prepará-lo.

Assim, em face do aqui analisado, isto é, da inexistência de qualquer afronta a disposições constitucionais ou infraconstitucionais, conclui-se que não se delineia qualquer cerceamento do direito do impugnante. Ao contrário, o que verifica é cumprimento fiel, por parte da autoridade fazendária, do disposto na legislação tributária. Fica ultrapassada, por conseguinte, a preliminar de cerceamento do direito de defesa.

De acordo com o documento de defesa, o sujeito passivo não questiona a(s) infração(s) de dedução indevida de despesas médicas no valor de R\$ 1.694,66 e dedução indevida de incentivo no valor de R\$ 225,00. Desta forma, conforme previsto no art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, ratificado pelo art. 58 do Decreto 7.574/2011, considera-se não impugnada a matéria que não foi expressamente contestada, razão pela qual a matéria não será objeto de discussão no presente julgamento.

Ressalte-se que não houve transferência para outro processo de cobrança da parte não impugnada, de acordo com o Extrato de Processo de fls. 110.

Do exposto, constata-se que, para que as despesas médicas constituam dedução, faz-se necessária a comprovação mediante documentação hábil e idônea da prestação dos serviços e da efetividade das despesas, limitando-se a pagamentos especificados e comprovados.

Para tanto, é necessário que o documento comprobatório da despesa contenha a indicação do nome, endereço e número de inscrição no CPF ou no CNPJ de seu emitente, bem como a pessoa beneficiária e a discriminação do tipo de serviço prestado, nos termos do inciso III do art. 80 do RIR/99, citado linhas acima.

Cumpre informar ainda que somente podem ser deduzidas despesas médicas com os profissionais elencados no caput do art. 80,

anteriormente transcrito, razão pela qual o documento probatório deve apresentar o número do registro profissional de quem o emitiu.

Por fim, vale destacar que, por força do art. 73 do Decreto 3.000/99, a autoridade lançadora poderá, se julgar necessário, intimar o contribuinte a comprovar o efetivo pagamento de determinadas despesas médicas informadas em sua declaração. Nesses casos, o sujeito passivo deve demonstrar de forma inequívoca a transferência de numerário ao profissional, apresentando para tanto, dentre outras provas, cópias de cheques, ordens de pagamento, transferências bancárias, comprovantes de depósito ou saques anteriores aos pagamentos, nos casos em que este último tenha sido efetuado em moeda corrente.

A motivação da glosa impugnada foi justamente o fato do contribuinte não ter comprovado o efetivo pagamento das despesas por meio de uma das formas elencadas linhas acima, bem como não ter demonstrado de forma inequívoca a efetiva prestação dos serviços.

O fato do contribuinte alegar que efetuou os pagamentos em moeda corrente não o exime da obrigação de demonstrar os saques que deram origem aos dispêndios, em datas e valores compatíveis com os elevados gastos, mormente quando recebeu rendimentos exclusivamente de pessoas jurídicas. A análise de sua declaração de bens e direitos tampouco revela a existência de numerário em espécie suficiente para cobrir o alegado gasto.

Quanto ao argumento de que não teria a obrigação de apresentar novas comprovações acerca da dedução pleiteada, vale lembrar que todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação a juízo da autoridade lançadora, nos termos do Art. 73 do Decreto 3.000/99, o Regulamento do Imposto de Renda e, ademais, o ônus probante é do interessado e não do fisco.

(...)

O impugnante acosta uma declaração do profissional (fls. 29), em que este atesta ter sido o contribuinte submetido a realização de implantes dentários em seu consultório no ano de 2007. O cirurgião dentista Marcos Francisco Ferreira acrescenta que o tratamento custou R\$ 7.600,00 e que foi emitido recibo de honorários profissionais na data do tratamento (fls. 28).

Compulsando-se o dossiê da malha, observa-se que o requerente apresentou o laudo radiográfico de fls. 94, a radiografia de fls. 95 e a análise radiológica de fls. 96.

Os documentos acima descritos, em tese, poderiam servir para corroborar o entendimento de que houve a prestação do serviço, a não ser pela existência dos fatos que se descortinam a seguir.

Os referidos exames e laudos datam de 18/07/2006. Apesar do alegado tratamento de colocação de implantes ter sido realizado somente em 2007, de acordo com recibo de fls. 28 e testemunho prestado pelo profissional às fls. 29, não haveria, s.m.j. impedimento para a realização de exames anteriores ao ano calendário exceto por um detalhe.

Em consultas aos sistemas RFB, verificou-se que o impugnante informou pagamentos ao mesmo profissional Marcos Francisco Ferreira nos valores de R\$ 7.550,00 em sua Declaração de Ajuste do Exercício 2007, ano calendário 2006, e R\$ 5.500,00 em sua Declaração de Ajuste do Exercício 2010, ano calendário 2009. No Exercício 2009, ano calendário 2008, o contribuinte utilizou o modelo simplificado para proceder ao ajuste anual.

Assim, em resumo, entre os anos de 2006 e 2009 o requerente usufruiu da dedução com o mesmo profissional, em valores semelhantes, em todas as declarações em que utilizou o modelo completo.

Não obstante, o cirurgião dentista Marcos Francisco Ferreira nada menciona acerca disso. A declaração é taxativa ao citar que “o tratamento realizado ficou no valor de R\$ 7.600,00 reais o qual (sic) foi emitido recibo de honorários profissionais, na data do tratamento”. (Grifei). Em outras palavras, se o contribuinte houvesse sido submetido a outros tratamentos, que não o implante, ou se o valor total do tratamento não houvesse sido R\$ 7.600,00 mas R\$ 20.650,00 (total de pagamentos declarados em favor do profissional pelo contribuinte nos anos calendários 2006, 2007 e 2009), ou, ainda, se houvesse o tratamento de implante tido a duração de quatro anos, em qualquer das situações seria de se esperar que o profissional deixasse isso claro em sua declaração, mormente quando os exames são de um ano, o pagamento glosado foi em outro e existiram pagamentos declarados em outros anos calendários, inclusive o dos exames apresentados.

Assim, diante da inegável dúvida que surge diante da contradição entre a documentação constante nos autos e a realidade fática, torna-se imprescindível, em nome da verdade material tão bradada pelo impugnante, que seja demonstrado de maneira inequívoca o efetivo desembolso do pagamento declarado em favor do Sr. Marcos Francisco Ferreira. Se a despesa ocorreu de fato, como alega o requerente, não há porque não apontar em seus extratos bancários o saque que deu origem ao dispêndio. Simples assim.

Por fim, e não menos importante, acrescente-se que declarações firmadas por profissionais que emitiram recibos constituem mera repetição destes últimos.

Com relação à incidência dos juros de mora com base na taxa Selic, a sua exigência na Notificação de Lançamento está sendo efetuada na forma da lei. O código Tributário Nacional outorgou à lei a faculdade de estipular os juros de mora aplicáveis sobre os créditos tributários não pagos no vencimento. O § 1º do art. 161 do CTN estabelece que os juros serão calculados à taxa de 1%, se outra não for fixada em lei. A partir de 1º de janeiro de 1996, os juros de mora passaram a refletir a variação da Taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, conforme o disposto nos arts. 84, I, da Lei nº 8.991/95, 13 da Lei 9.065/95 e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, legislação que trata da exigência de juros de mora à taxa SELIC.

Acerca das arguições de inconstitucionalidade do § 4º do art. 39 da Lei 9.250/1995, que estabeleceu a utilização da taxa Selic, cumpre informar que à autoridade administrativa julgadora não compete formar juízo sobre a validade jurídica das normas aplicadas na determinação do crédito tributário, sendo-lhe defeso apreciar arguições de aspectos da constitucionalidade do lançamento.

No tocante ao pedido de redução da multa para um patamar máximo de 30%, esclarece-se que quando notificado do lançamento em 21 de dezembro de 2011, o contribuinte tinha o prazo de 30 dias para impugnar ou recolher o imposto com a redução da multa de ofício em 50% (cinquenta por cento), conforme informado na Notificação de Lançamento (fls. 34), e optou pelo primeiro. Agora, nesta fase processual, a única alteração possível é a redução em 30% (trinta por cento), caso seja efetuado o pagamento no prazo de 30 dias da ciência da Decisão de Primeira Instância.

Por fim, quanto ao pedido de realização de diligências, cabe afastá-las, com fundamento nos artigos 35 e 36 do Decreto nº 7.574/2011, pois se trata de medida prescindível, uma vez que constam dos autos todos os elementos necessários à decisão e, adicionalmente, a impugnação não mencionou que diligência pretendia que fosse efetuada, não expôs que motivos a justificariam e nem formulou os quesitos referentes aos exames pretendidos:

(...)

Ante o exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA da impugnação, mantendo a infração apurada pela autoridade lançadora.

Ressalte-se que não houve transferência para outro processo de cobrança da parte não impugnada, de acordo com o Extrato de Processo de fls. 110.

Assim, conclui o acórdão vergastado pela improcedência da impugnação para manter a glosa das despesas médicas que corresponde ao imposto suplementar lançado de R\$ 2.781,03.

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

(...)

Vale destacar que, no curso da fiscalização, o RECORRENTE apresentou todos os documentos requeridos, a fim de regularizar e provar a total idoneidade dos valores lançados em sua Declaração Anual de Ajuste, tanto é verdade que apresentou o recibo referente ao pagamento dos honorários profissionais, bem como toda a documentação – laudos e exames – referente ao tratamento.

Entretanto, o Sr. AFRFB optou por glosar o valor da despesa dedutível lançado pelo ora RECORRENTE, cuja quantia monta o valor de R\$ 7.600,00 (Sete Mil e Seiscentos Reais) apurando um imposto suplementar a pagar.

Inconformado com a lavratura do presente Auto de Infração, o ora Recorrente apresentou impugnação de fls., sustentando a ilegalidade da Autuação, já que restou totalmente comprovada, inclusive por meio de declaração do profissional (Dentista), a efetiva prestação dos serviços, bem como seu pagamento por meio de recibos acostados aos presentes Autos.

Ocorre que, consoante será demonstrado no decorrer da presente Impugnação, a despesa pelo RECORRENTE é totalmente legal já que cumpriu todos os requisitos legais necessários para sua dedutibilidade, fato que demonstra evidente equívoco por parte do Sr. AFRFB, que desconsiderou todos os documentos apresentados ao efetuar a glosa do valor.

Conforme já mencionado, o IMPUGNANTE, em sua declaração de Ajuste Anual, Exercício 2008, Ano-Calendário 2007, informou uma despesa dedutível no valor de R\$ 7.600,00 (Sete mil e seiscentos reais) a título de despesa médica incorrida com tratamento dentário.

(...)

Conforme se pode verifica, a legislação em regência do Imposto de Renda de Pessoa Física autoriza os contribuinte, sempre que for o caso, a efetuarem para fins de dedução, o lançamento de diversos tipos de despesas médicas dentre elas as realizadas com dentistas, porém, sempre sob a condição de que as mesmas possam ser comprovadas por meio de documentos idôneos, que tenham as informações básicas de quem recebeu os rendimentos, dentre elas o nome, o CPF e o endereço profissional.

Ora nobres julgadores, conforme comprova os documentos de fls.-recibo, laudo e exames – os quais foram tempestivamente apresentados ao Sr. AFRFB na fase de fiscalização, sob o prisma da legislação em regência, a despesa informada pelo ora RECORRENTE, no valor de R\$ 7.600,00 (sete mil e seiscentos reais) de forma alguma poderia ter sido glosada, nem muito menos mantido o presente Auto de Infração já que encontra-se acobertada por todos comprovantes alegais.

Ademais, conforme se pode verificar dos argumentos lançados, o Sr. AFRFB, limita-se apenas a alegar que o ora recorrente apenas apresentou laudo radiográfico e RAIÓ-X odontológico, não fazendo qualquer manifestação a cerca da forma de pagamento do tratamento.

Primeiramente, cumpre esclarecer que durante todo o procedimento fiscalizatório, bem como na Impugnação apresentada o ora RECORRENTE, esclareceu e comprovou, que o pagamento do tratamento foi efetuado por meio de moeda corrente nacional, ou seja, em dinheiro, conforme comprova declaração firmada pelo próprio profissional Dr. Marcos Francisco Ferreira anexa às fls.

Além do mais, cumpre esclarecer que o ora RECORRENTE, tinha total condição de suportar a referida despesa conforme comprova a declaração de Imposto de Renda acostada aos presentes autos.

Diante dos motivos expostos, o lançamento do Imposto efetuado em decorrência da glosa da despesa informada no valor de R\$ 7.600,00 (sete mil e seiscentos reais) para ao Dr. MARCOS FRANCISCO FERREIRA, sem sobre de dúvidas, deve ser totalmente cancelada por este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Diante do exposto, o Recorrente requer que, recebido o presente Recurso Voluntário, seja reformada integralmente a decisão de primeira instância administrativa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jose Alfredo Duarte Filho - Relator

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

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

A dedução de incentivo e parte das despesas médicas não foram contestadas pelo Recorrente, razão pela qual fica estabelecido o reconhecimento do crédito tributário, por parte do Contribuinte, em obediência ao que disciplina a legislação tributária, especialmente o disposto no art. 67 da Lei nº 9.532/97 e Dec. nº 7574/11, em seu art. 58.

Art. 58. Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 17, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, art. 67).

DESPESAS MÉDICAS

Em razão da inexistência de impugnação de parte das despesas médicas e, visto que o Recurso aborda exaustiva e tão somente o tratamento dentário justificado com documentação probatória fornecida pelo profissional, cirurgião dentista Marco Francisco Ferreira, a lide se restringe ao valor de R\$ 7.600,00.

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

O texto base que define o direito da dedução do imposto e a correspondente comprovação para efeito da obtenção do benefício está contido no inciso II, 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:

Lei nº 9.250/95.

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

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

II - das deduções relativas:

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

(...)

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

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

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

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas – CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

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

Decreto nº 3.000/99

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

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

(...)

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

*III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, **podendo**, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento; (grifei)*

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

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

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

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

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

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

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

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

No ordenamento jurídico brasileiro o decreto regulamentador é uma norma expedida pelo poder executivo que tem como função pormenorizar os preceitos fixados na lei, dentro dos limites nela insertos, sendo considerados, por isso, atos secundários. Seu alcance cinge-se aos limites da lei não podendo criar situações que obrigue ou limite direitos além daqueles constantes na lei que regulamenta. Neste quesito específico das deduções de despesas médicas temos o que dispõe a Lei nº 9.250/95, em seu art. 8º, § 2º, incisos II e III, que foi objetivamente regulamentado no Decreto 3.000/99, no art. 80, § 1º, incisos II e III. Assim, a regulamentação deste item de despesa dedutível aqui se esgota porque o objeto tratado foi abordado de forma direta e específica, não permitindo outras exigências porque a lei não concede extensões de procedimento fiscalizatório nem limitação quantitativa de direitos. Neste sentido descabe a utilização do art. 73 e seu § 1º, conforme citado no Lançamento, por se tratar de dispositivo genérico que aparece no Decreto Regulamentador no capítulo das Disposições Gerais de Deduções, vinculado ao longínquo Decreto-Lei nº 5.844 de 1943, muito distante no tempo e do contexto jurídico atual.

A rigidez dos termos do art. 73 e § 1º está mais para o período em que foi concebido do que para os dias atuais. A origem do conteúdo do texto vem do período do Decreto-Lei acima citado, mais precisamente do ano de 1943, anterior, portanto, às quatro últimas Constituições do Brasil (1946, 1967, 1969 e 1988) e, muito distante do conceito atual de Direito do Contribuinte e do Estado de Direito. Além disso, mesmo na vigência do referido

Decreto-Lei a austeridade do instrumento não era plena, visto que o art. 79, § 1º, do mesmo diploma legal lhe impunha limitações, no seguinte dizer: *“Art. 79. Far-se-á o lançamento ex-offício: § 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).

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

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

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

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

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

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

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

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

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

CONCLUSÃO

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.

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.

Acolhe-se como verdadeira a prova apresentada 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 objetivamente.

No caso, constata-se que os serviços prestados correspondem à especialidade técnica de profissional habilitado na área médica, de acordo com as necessidades específicas do beneficiário e, com o fornecimento de comprovantes de pagamento dos serviços prestados, mediante recibos assinados por profissional habilitado.

O Recorrente juntou ao processo os comprovantes e declaração do profissional cirurgião dentista Marcos Francisco Ferreira de que as despesas foram realizadas em atendimento ao próprio Contribuinte, o que satisfaz a exigência legal específica. É perfeitamente factível que este tipo de tratamento seja feito em etapas e com períodos de intervalo, razão da expressão pontual constante na declaração de que tenha sido “emitido recibo de honorários profissionais na data do tratamento”. Acrescente-se que o recibo refere-se ao ano de 2007, desnecessário registrar no documento que eventualmente outros tratamentos e outros valores tenham sido recebidos em períodos diversos.

Assim que, verifica-se que o Recorrente apresentou a documentação comprobatória da despesa médica realizada, correspondendo à comprovação do pagamento do profissional, na forma exigida pela legislação, e por isso a utilizou como dedutível na declaração de ajuste do imposto, razão porque se faz necessária a providência da exclusão da glosa das despesas médicas no valor de R\$ 7.600,00, em vista de ter sido apensado aos autos cópia dos comprovantes de pagamento da prestação de serviço e sua vinculação ao Recorrente.

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, e no mérito DAR PROVIMENTO PARCIAL, restabelecendo-se a dedução das despesas médicas glosadas no valor de R\$ 7.600,00, razão pela qual se faz imperioso o cancelamento da parte do Lançamento correspondente a essa glosa, mantida, porém, a parte incontroversa da glosa de despesas médicas e da dedução de incentivo.

(assinado digitalmente)

Jose Alfredo Duarte Filho