



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

Processo n° 13921.000001/2009-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2001-000.381 – Turma Extraordinária / 1ª Turma
Sessão de 18 de abril de 2018
Matéria IRPF - DEDUÇÃO - DESPESAS MÉDICAS
Recorrente ARIETE TEREZINHA D'AGOSTINI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2006

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Jorge Henrique Backes - Presidente

(assinado digitalmente)

Jose Alfredo Duarte Filho - Relator

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

Relatório

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

O lançamento da Fazenda Nacional exige do contribuinte a importância de R\$ 5.934,40, a título de imposto de renda pessoa física suplementar, mais R\$ 300,00, a título de imposto de renda pessoa física, acrescidas da multa de ofício de 75% e juros moratórios, referente ao ano-calendário de 2006.

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

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

Trata-se de Notificação de Lançamento lavrada contra a contribuinte acima mencionada, para exigência dos seguintes valores, relativos ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF do Exercício de 2007 (Ano-Calendário 2006):

*Imposto Suplementar R\$ 5.934,40
Juros de Mora (até 28/11/2008) R\$ 1.067,59
Multa de ofício (75%) R\$ 4.450,80
Imposto de Renda Pessoa Física R\$ 300,00
Multa de Mora (20%) R\$ 60,00
Juros de Mora (até 28/11/2008) R\$ 53,97
Valor do crédito tributário R\$ 11.866,76*

Segundo consta da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” (fls. 07 a 10), por falta de comprovação, foram glosados as seguintes deduções:

- 1 - Compensação Indevida de Carnê-Leão no valor de R\$ 300,00, referente à diferença entre o valor de R\$ 1.300,00 e o efetivamente comprovado R\$ 1.000,00;*
- 2 - Dedução Indevida de Previdência Privada e Fapi no valor de R\$ 2.475,66, uma vez que não fez recolhimentos para a previdência oficial;*
- 3 - Dedução de Despesas Médicas, no valor de R\$ 19.103,96, conforme abaixo demonstrado:*

(...)

A contribuinte apresentou impugnação parcial tempestiva em 05/01/2009:

Que concorda parcialmente com a presente notificação, vez que não possui em seus controles os cruzamentos de todas as despesas por se tratar de pessoa física e não jurídica. Argumenta que realizou os pagamentos das despesas com moeda corrente do país.

Afirma que não concorda com a glosa realizada no valor de R\$ 6.404,00 pagas a fisioterapeuta Vanessa Cristina D'agostini, CPF: 839.813.659-68, uma vez que tais despesas foram necessárias para que a contribuinte pudesse andar. Alega que a CASSI somente cobre as despesas até um certo limite, e como a contribuinte necessitou de fisioterapias extras, este limite foi ultrapassado, sendo assim, tais despesas tiveram de ser arcadas com seus próprios recursos.

Alega ainda que não concorda com a glosa referente a Brasilprev no valor de R\$ 500,00, pois declarou conforme documento de rendimentos financeiro enviado pela Brasilprev. Outrossim, não concorda com a glosa no valor de R\$ 182,00, referente ao profissional Marco Antonio Demite, CPF: 884.278.899-68.

Argumenta que concorda com o trabalho desenvolvido pela SRF, até o valor glosado de R\$ 12.017,96 à título de despesas médicas. A diferença que considera devida está foi objeto parcelamento em 36 vezes.

Em 07/01/2009, fls. 16, foi transferido para o processo nº 13921.000.003/2009-40 o crédito tributário não impugnado.

Sendo assim, permanece neste processo o valor do saldo principal em R\$ 1.966,98 acrescido da multa de ofício de 75% e dos juros de mora.

No voto, a DRJ elencou os elementos que considerou importantes para a definição do julgamento naquela primeira instância administrativa, como segue:

Inicialmente, cumpre esclarecer que o contribuinte impugnou a Notificação de Lançamento de forma parcial, sendo que a parte não impugnada foi transferida para o processo de parcelamento 13921.000003/2009-40, permanecendo no presente débito o imposto suplementar no valor de R\$ 1.966,98, bem como seus acréscimos legais, fls. 17.

Em relação as despesas médicas pagas à Dr^a Vanessa Cristina D'agostini no valor de R\$ 6.404,00, temos a salientar que para análise da questão posta no presente processo, considero importante transcrever, inicialmente, o disposto no art. 73 e seu § 1º, do Decreto 3.000/99 (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 n. 5.844, de 1943. art. 11, § 4º).”

Por força do dispositivo transcrito, é de se concluir que, a autoridade fiscal pode exigir, para fins de dedução de despesas médicas, que o contribuinte apresente, além de simples recibos, outros documentos que comprovem o efetivo desembolso dos valores.

É certo, no entanto, que a exigência dessas provas complementares não pode decorrer apenas do arbítrio ou convicção íntima da autoridade. Ao contrário, essa exigência precisa ser devidamente fundamentada pela autoridade fiscal, só podendo ser feita se houver fundadas razões para que os recibos apresentados sejam considerados inidôneos ou insuficientes como meio de prova.

Analizando o presente caso, entendo que a glosa efetuada pela fiscalização está plenamente justificada, pois a descrição dos fatos que integra a Notificação de Lançamento contém indicação de motivos suficientes para a não-aceitação dos recibos apresentados pela contribuinte.

Com efeito, a expressividade do valor total das despesas, aliada aos fatos descritos as fls. 09 e 10, geram sérias dúvidas a respeito da fidedignidade das informações constantes dos recibos. A este respeito consta da notificação de lançamento de que a contribuinte apresentou recibos com numeração seguida (uma para cada mês), emitidos pela profissional Vanessa Cristina D'agostini, sua filha.

(...)

Em relação ao pagamento de R\$ 182,00 declarado como despesa médica paga ao profissional Marco Antonio Demite, CPF: 884.278.899-68, não houve glosa, sendo assim, tal despesa foi acatada pela autoridade notificante, por conseguinte, não se instaurou litígio referente a este pagamento.

Já quanto à glosa relativa à previdência privada no valor R\$ 500,00, a impugnante alega que declarou conforme documento enviado pela Brasilprev a qual contribuiu este ano. Porém, diante da falta de comprovação do efetivo pagamento desta despesa, deve-se manter a glosa realizada pelo Auditor.

Ante o exposto, voto no sentido de considerar o lançamento procedente.

Assim, conclui o acórdão vergastado pela improcedência da impugnação para manter a exigência do imposto suplementar referente à glosa do valor das despesas médicas.

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

(...)

O auto de infração de Fls. 24 a 26, exige do sujeito passivo o montante de R\$ 1.966,98 (Um mil novecentos e sessenta e seis reais e noventa e oito centavos), de imposto de renda suplementar, acrescido de multa de ofício a razão de 75% (setenta e cinco por cento), no valor de R\$ 1.475,24 (Um mil quatrocentos e setenta e cinco reais e

vinte quatro centavos), juros moratórios, referentes ao ano calendário de 2007, exercício 2006, no valor de R\$ 607,40 (seiscentos e sete reais e quarenta centavos), totalizando R\$ 4.049,62 (Quatro mil quarenta e nove reais e sessenta dois centavos).

(...)

O contribuinte no ano de 2006, fez e realizou diversas despesas medicas, devido a problema de saúde que a mesma contraiu no decorrer dos anos, e o plano de saúde não cobre todas estas despesas, existe um limite de gastos desta natureza o restante deve ser arcado pela contribuinte.

O contribuinte acima em epígrafe, já enviou todos os documentos originais comprobatórios das suas despesas, porem em relação algum pontos de argumentação, uma vez que o contribuinte apenas quer fazer jus das despesas que contraiu nestes últimos anos.

Os Agentes Fiscalizadores consideram improcedente os recursos apresentado, desta forma estamos alegando o mínimo possível das despesas, principalmente aquelas que possui pagamento com pessoa jurídica, cujos tributos foram pagos perante a Receita Federal, caso este tributos não houvessem recolhido, concordaria da sua exclusão da base de calculo, os pagamentos efetuados com despesas medicas são:

| | |
|-------------------------------|--------------|
| Marco Antonio Demite | R\$ 182,00 |
| Caixa de Assistência Func. BB | R\$ 1.758,31 |
| Vanessa Cristina Dagostini | R\$ 6.404,00 |
| Total | R\$ 8.344,31 |

As despesas acima totalizam o montante de R\$ 8.344,31 (Oito mil trezentos e quarenta e quatro reais e trinta e um centavos);

Foi apresentado na DIRPF 2007/2006 o valor de R\$ 21.133,10 - R\$ 8.344,31 = R\$ 12.788,79 (Doze mil setecentos e oitenta e nove reais e setenta e nove centavos) a serem tributados a alíquota de 27,5% mais multa de ofício de 75% e juros moratórios.

(...)

Isto posto, respeitosamente, o contribuinte requer a impugnação de parte dos valores não homologados, que a Receita Federal do Brasil, verifique no seu banco de dados, cujos contribuinte pessoas jurídicas, recolheram os tributos devidos das notas fiscais apresentadas na em data de 15 de setembro de 2008, e restituir o que é de direito.

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.

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

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

Ocorre, neste caso, uma correspondência de resultados de obrigação e direito, gerados nessa relação, de modo que o contribuinte que tem o direito da dedução fica legalmente habilitado ao benefício fiscal porque de posse do documento comprobatório que lhe dá a oportunidade do desconto na apuração do tributo, confiante que a outra parte se quedará obrigada ao oferecimento à tributação do valor correspondente. Some-se a isso a realidade de que o órgão fiscalizador tem plenas condições e pleno poder de fiscalização, na

questão tributária, com absoluta facilidade de identificação, tão somente com a informação do CPF ou CNPJ, sobre a outra banda da relação pagador-recebedor do valor da prestação de serviço.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“Art. 7º É assegurada às partes paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de

defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, competindo ao juiz zelar pelo efetivo contraditório”. (grifei)

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

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

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

CONCLUSÃO

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

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

Logo, legítima a dedução a título de despesas médicas do valor pago pela contribuinte, comprovado mediante apresentação de nota fiscal de prestação de serviço ou recibo, este assinado por profissional habilitado, pois tais documentos guardam ao mesmo tempo reconhecimento da prestação de serviços assim como também confirma o seu

pagamento. Desnecessária qualquer declaração posterior firmada pelo profissional prestador do serviço porque aqueles comprovantes já cumprem a função legalmente exigida.

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

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

Por fim, cabe ressaltar que no presente caso, a Recorrente aceita parte do lançamento como verdadeiro, sendo que sua contestação se refere à parte do crédito tributário lançado. Na parte que concorda diz ter feito o devido recolhimento do valor correspondente o que pressupõe conferência e cálculo da unidade local da Receita Federal.

Na parte que contesta, pelo exame da documentação acostada ao processo, pela Recorrente, constata-se que correspondem à especialidade técnica de profissional habilitado na área médica, de acordo com as necessidades específicas da Contribuinte beneficiária dos tratamentos e, com o fornecimento de comprovantes de pagamento dos serviços prestados.

Assim que, a documentação apresentada no demonstrativo a seguir é comprobatória da despesa médica realizada e que os recibos e notas fiscais correspondem à comprovação do pagamento aos profissionais, na forma exigida pela legislação, devendo ser recalculado o valor do crédito tributário para considerar como dedutíveis, e excluídas da glosa, as seguintes despesas médicas:

Marco Antonio Demite, R\$182,00; Caixa de Assistência Func. BB, R\$1.758,31; Vanessa Cristina Dagostini, R\$6.404,00 = Total R\$ 8.344,31.

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e no mérito DAR PROVIMENTO, restabelecendo-se a dedução das despesas médicas especificadas, no valor total de R\$ 8.344,31.

(assinado digitalmente)

Jose Alfredo Duarte Filho