



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

Processo n° 16370.000399/2008-16
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2001-000.387 – Turma Extraordinária / 1ª Turma
Sessão de 18 de abril de 2018
Matéria IRPF - DEDUÇÃO - DESPESAS MÉDICAS
Recorrente FLÁVIO JUN KAZUMA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005

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.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. RECONHECIMENTO DO DÉBITO.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria, 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\$ 7.596,17, a título de imposto de renda pessoa física suplementar, acrescida da multa de ofício de 75% e juros moratórios, referente ao ano-calendário de 2005.

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 o processo de impugnação referente à Notificação de Lançamento de fls. 11 a 14, resultante de revisão da Declaração de Ajuste Anual - DAA correspondente ao exercício de 2006, ano-calendário de 2005, que exige R\$ 7.596,17 de imposto de renda suplementar, R\$ 5.697,12 de multa de ofício e R\$ 2.263,65 de juros de mora, em virtude de glosa de dedução indevida de despesas médicas.

2. Segundo o relatório denominado Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fl. 12, foi glosado o montante de R\$ 27.622,44 de despesas médicas, sendo que desse total, R\$ 1.216,36 corresponde a plano de saúde da Unimed da esposa do contribuinte, que apresentou declaração em separado, e R\$ 24.690,00 corresponde a despesas referentes às profissionais Ana Paula Bacron, Giovana M. Rizzo, Maria Fernanda Felipeto, Rosangela Bacron, CamilaC. Melo, Renata M. Tan e Suzana M. Gameiro, em relação às quais o contribuinte não comprovou o pagamento, conforme solicitado na intimação fiscal de fl. 31.

(...)

e) não contesta a glosa de R\$ 1.216,36, referente ao plano de saúde de sua esposa, e nem a glosa de R\$ 1.716,08, referente a cobrança adicional feita pela Unimed.

(...)

6. Considerando que o Impugnante não contesta a glosa de R\$ 1.216,36, referente ao plano de saúde de sua esposa, e nem a glosa de R\$ 1.716,08, referente a cobrança adicional feita pela Unimed, tem-se que, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972,

com a redação do art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, o presente julgamento limitar-se-á à matéria impugnada, ou sei a, à glosa das despesas médicas no valor de R\$ 24.690,00.

7. Alega o Impugnante que a defesa está prejudicada, pois não teria sido informado sobre quais requisitos legais os comprovantes apresentados não estariam atendendo. Também alega que a mera menção a dispositivos legais não supre a falta de motivação.

8. Quanto a essas alegações do Impugnante, de fato, poderia a autoridade fiscal ter detalhado mais os motivos que ensejaram a glosa das deduções com despesa médica. Contudo, basta uma rápida análise dos recibos apresentados (fls. 32 a 55), em confronto com as intimações de fls. 22 e 31, para se constatar que o relatório fiscal foi bem claro, ou seja, a glosa se deu por falta de comprovação do efetivo pagamento das despesas consignadas nos recibos.

9. Quanto à alegação de que a "descrição dos fatos é vaga, pois diz que a dedução é indevida 'por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução', restando dúvida sobre qual dos dois motivos ensejou a glosa", esclarecemos que tal imprecisão no relatório fiscal foi sanada no item denominado "Complementação da Descrição dos Fatos", quando a fiscalização informa que os recibos não comprovam o pagamento (com base na legislação citada).

10. Portanto, tem-se por afastada a alegação de que a glosa das despesas não estaria suficientemente motivada e que a defesa estaria prejudicada.

11. Alega o Impugnante que a glosa das despesas médicas, no valor de R\$ 24.690,00, é indevida, pois os recibos apresentados comprovam a efetiva prestação dos serviços médicos e os pagamentos correspondentes.

12. Pois bem, em face do alegado, vejamos o que dispõe a legislação a respeito da dedução de despesas médicas:

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, §3-9. § 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.

(...)

13. Conforme se observa na legislação acima transcrita, de fato, despesas com tratamento de saúde são passíveis de dedução no Imposto de Renda, sendo que o comprovante de pagamento (recibo) que preencha as formalidades previstas na legislação tributária têm o condão de comprovar o pagamento dos serviços prestados, porém,

considerando que na apreciação da prova a autoridade fiscal formará livremente sua convicção, a esta é autorizado exigir outros elementos de prova quando a documentação apresentada não constituir prova inequívoca dos pagamentos, o que aconteceu no presente caso.

15. No caso em tela, observa-se que a Impugnante declarou em sua DAA o montante de R\$ 28.838,80 (vide fl. 61) a título de despesa médica, valor este bastante expressivo (20,62% dos rendimentos tributáveis) e que justifica, por si só, um exame mais criterioso por parte da autoridade fiscal e a glosa dessa dedução por falta de comprovação por parte do contribuinte, haja vista o disposto no art. 73, § 10 do Decreto nº 3.000/99.

17. Buscando comprovar a procedência dessas despesas, o Impugnante não apresentou comprovantes do efetivo desembolso dos valores deduzidos na DAA, mas apenas recibos os de fls. 32 a 55, os quais apresentam diversas irregularidades, conforme a seguir discriminado:

(...)

18. Cabe acrescentar que, além das irregularidades apontadas acima, depreende-se da Notificação de Lançamento que a motivação da exigência fiscal, relacionada à dedução indevida com despesa médicas, se deu em razão da falta de comprovação do efetivo pagamento.

19. Tal prova poderia ser feita com cópia de cheques nominais compensados, extratos bancários para demonstrar transferências bancárias ou retiradas em espécie, coincidentes em data e valor, etc., que efetivamente arcou com a despesa pelo tratamento, pois se o Impugnante efetivamente custeou o tratamento com recursos próprios, seria capaz de demonstrar uma movimentação bancária compatível com tal situação, em data e valor, compatíveis com os pagamentos, em conformidade com os artigos 73 e 80 do RIR/99.

21. Insta destacar que as declarações firmadas pelas profissionais de saúde, fls. 24 a 29, não tem o condão de comprovar o efetivo pagamento das despesas.

24. Requer o Impugnante a realização de diligência para que sejam intimados as profissionais que emitiram os recibos a fim de confirmarem se os serviços foram prestados e se os pagamentos foram efetivados.

26. No caso ora sob análise, uma diligência poderia até demonstrar a prestação do serviço e o recebimento do respectivo pagamento pelo profissional de saúde, mas não o efetivo desembolso, pelo Impugnante, do valor deduzido na DAA, razão pela qual esta autoridade julgadora conclui pela desnecessidade da diligência pleiteada.

27. Isso posto, voto pela improcedência da impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Assim, conclui o acórdão vergastado pela improcedência da impugnação para manter a exigência do Lançamento em sua integralidade.

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:

(...)

Em agosto de 2008, recebeu nova intimação solicitando a comprovação dos pagamentos das despesas médicas e a discriminação dos beneficiários do plano de saúde.

Posteriormente, em 23/10/2008, foi cientificado da notificação de lançamento nº 2006/6094505540644048, pela qual foi informado da glosa de despesas médicas no valor R\$ 27.622,44.

(...)

PRELIMINAR

Inicialmente, a autoridade julgadora não esclareceu o • motivo pelo qual os recibos, corroborados pelas declarações dos profissionais de saúde que atestaram por escrito a validade dos recibos, a prestação dos serviços médicos e o efetivo pagamento, são "inválidos", conforme transcrição do trecho da decisão administrativa que reproduzimos.

"21. Insta destacar que as declarações firmadas pelas profissionais de saúde, fls. 20 e 21, não tem o condão de comprovar o efetivo pagamento das despesas. "(destacamos)

Porquanto, a mera afirmação sem qualquer explicação não supre a necessidade da fundamentação das decisões administrativas prevista no ordenamento legal e integrante dos princípios constitucionais do devido processo legal e do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, incisos LIV e LV, da CF) .

No caso concreto, a falta de fundamentação impossibilita a defesa do impugnante, pois diz simplesmente que não os aceitará como prova mas não esclarece por que são inválidas.

(...)

A intimação original solicitou "Comprovantes originais e cópias das despesas médicas" (cópia da intimação anexa a esta impugnação), tendo sido atendido o pedido com a apresentação das cópias e originais, estas devolvidas após a devida autenticação daquelas pela servidora que as recepcionou como comprova o "TERMO DE COMPARECIMENTO" em anexo, no qual consta a entrega de 63 "Comprovantes de pagamento de Despesas Médicas"

Ora, se os documentos solicitados, mormente os recibos médicos, foram apresentados na forma requerida, assim, exsurge a questão, ou as cópias devidamente entregues não chegaram às mãos da autoridade fiscal ou se foram simplesmente desconsideradas sem se explicitar o motivo, pois se os recibos médicos foram recepcionados como "Comprovantes de pagamento de Despesas Médicas", não pode a decisão que fundamenta a notificação dizer "desconsiderados por não apresentar qualquer documento para comprovação do pagamento das despesas", sem que se diga o motivo pelo qual nem foram cogitados como forma de comprovação de pagamento, como algo inexistente.

O Dicionário Aurélio descreve recibo como "Declaração escrita de se haver recebido alguma coisa; quitação", ou seja, por definição, qualquer recibo já é um documento que comprova pagamento, quitação, portanto, não há como entender a declaração da autoridade fiscal, agora também pela autoridade julgadora de primeira instância, de que não tenha sido apresentado qualquer documento comprobatório do pagamento, mas que o "mero pagamento" não seria suficiente mas apenas o "desembolso" seria aceito.

A disposição legal exige a comprovação do pagamento, não existe no ordenamento jurídico qualquer referência ao termo "desembolso". Exigir do cidadão a demonstração do "desembolso", o que quer que seja isto, é violar o princípio da legalidade.

(...)

Quando à diligência solicitada com as profissionais que prestaram os serviços médicos, a autoridade julgadora afirma:

"26.. No caso ora sob análise, uma diligência . poderia até demonstrar a prestação do serviço e o recebimento do respectivo pagamento pelo profissional de saúde, mas não o efetivo desembolso, pelo Impugnante, do valor deduzido na DAA, razão pela qual esta autoridade julgadora conclui pela desnecessidade da diligência pleiteada." (destaques nossos)

MÉRITO

O cerne da questão está na comprovação da prestação dos serviços de saúde e do pagamento destes serviços e a decisão inicia argumentando que não há comprovação dos pagamentos:

(...)

Citação de parte do texto da decisão da DRJ itens 13, 15, 16, 17.

Pode-se observar que, apesar da legislação exigir o pagamento, a decisão administrativa afirma que não foi comprovado o efetivo desembolso dos valores.

Depois, a autoridade julgadora afirma que não houve a comprovação do efetivo pagamento, sem explicar o que o desembolso tem relação com o pagamento.

Quando à diligência solicitada com as profissionais que prestaram os serviços médicos, a autoridade julgadora afirma:

"26.. No caso ora sob análise, uma diligência . poderia até demonstrar a prestação do serviço e o recebimento do respectivo pagamento pelo profissional de saúde, mas não o efetivo desembolso, pelo Impugnante, do valor deduzido na DAA, razão pela qual esta autoridade julgadora conclui pela desnecessidade da diligência pleiteada." (destaques nossos)

Ora, aqui a autoridade julgadora chega a conclusão que, ao arrepio da lei que exige a comprovação do pagamento, a diligência não é necessária porque mesmo que fosse demonstrado o pagamento não seria suficiente, para ela a única prova que vale é o "desembolso".

Pelo que foi, exposto, verifica-se que a autoridade administrativa não está fazendo um julgamento por critérios legais, mas por critérios econômicos, estatísticos e arbitrários.

Primeiro, afirma que 20,62% da renda tributável de despesas médicas pressupõe deduções indevidas, porque o valor é "alto". Então, se fossem valores menores, 10 ou 5% (?) não haveria problema? Entretanto, a legislação tributária não determina um valor mínimo, um piso para deduções de despesas de saúde, mas a autoridade administrativa o faz.

Depois disso, faz uma série de afirmações de que não haveria a comprovação do pagamento e/ou do desembolso, sem explicar o que seria exatamente o "desembolso", já que este termo não existe na legislação tributária do imposto de renda das pessoas físicas.

(...)

Imputar o ônus da prova somente ao contribuinte e restringir a prova a uma única forma, comprovantes bancários, e recusar diligências para que eventuais dívidas em relação aos recibos e declarações escritas sejam sanadas é muito cômodo à autoridade administrativa, mas restringe indevidamente o contraditório e a ampla defesa.

(...)

Em resumo, a autoridade tributária não pode restringir a prova de pagamento a uma modalidade, a transação bancária, pois isto implicaria que a única maneira de se pagar uma despesa dedutível seria por esta forma, ou seja, para que isso fosse possível teria que haver uma lei que obrigasse o contribuinte a realizar todos os pagamentos de despesas dedutíveis por meio de cheque ou transferência bancária e essa lei não existe.

(...)

À vista de todo o exposto, demonstrada, preliminarmente, a nulidade da notificação de lançamento e do julgamento de primeira instância

e, no mérito, a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a recorrente seja acolhida o presente recurso para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

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 pedido de anulação do Lançamento o Recorrente alega insubsistência e improcedência da ação fiscal que, segundo seu dizer, por falta fundamentação que impossibilita a defesa, nos seguintes termos:

PRELIMINARES

Inicialmente, a autoridade julgadora não esclareceu o • motivo pelo qual os recibos, corroborados pelas declarações dos profissionais de saúde que atestaram por escrito a validade dos recibos, a prestação dos serviços médicos e o efetivo pagamento, são "inválidos", conforme transcrição do trecho da decisão administrativa que reproduzimos.

"21. Insta destacar que as declarações firmadas pelas profissionais de saúde, fls. 20 e 21, não tem o condão de comprovar o efetivo pagamento das despesas." (destacamos)

Porquanto, a mera afirmação sem qualquer explicação não supre a necessidade da fundamentação das decisões administrativas prevista no ordenamento legal e integrante dos princípios constitucionais do devido processo legal e do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, incisos LIV e LV, da CF).

No caso concreto, a falta de fundamentação impossibilita a defesa do impugnante, pois diz simplesmente que não os aceitará como prova mas não esclarece por que são inválidas.

(...)

Quando à diligência solicitada com as profissionais que prestaram os serviços médicos, a autoridade julgadora afirma:

"26.. No caso ora sob análise, uma diligência . poderia até demonstrar a prestação do serviço e o recebimento do respectivo pagamento pelo profissional de saúde, mas não o efetivo desembolso, pelo Impugnante, do valor deduzido na DAA, razão pela qual esta autoridade julgadora conclui pela desnecessidade da diligência pleiteada." (destaques nossos)

DECISÃO DA PRELIMINAR

NULIDADE

Em vista do que consta no descritivo do Lançamento e pelo texto da decisão do Acórdão ora combatido clara está a exposição de motivo da não aceitação dos recibos de despesas médicas apresentado pelo Recorrente, posição do Agente Fiscal que a defende inclusive com citação de embasamento legal, de sua convicção, para a glosa dos documentos acostados ao processo, vez que o Fisco, na pessoa do Auditor, não concede tão somente aos recibos o poder comprobatórios absoluto.

Também entendo não ter havido qualquer dificuldade do Recorrente na interpretação dos motivos que levaram a formatação conceitual na origem do Lançamento, vez que sua defesa bem enfocou o fulcro da motivação do procedimento fiscal, dando-lhe combate argumentativo de fundamental consistência.

Por essas razões entendo improcedente o pedido de anulação da notificação do lançamento e do julgamento de primeira instância.

Assim, voto pela REJEIÇÃO DA PRELIMINAR.

DILIGÊNCIA

Com relação à diligência solicitada para verificação junto aos profissionais quanto a real prestação dos serviços e o efetivo recebimento dos honorários, entendo que as declarações firmadas pelos profissionais suprem a demanda de comprovação legalmente requerida. Além disso, entendo desnecessária a providência da diligência em razão da conclusão deste voto.

Assim, entendo irrelevante para o caso a diligência antes solicitada.

MÉRITO

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 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)

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, incabível a exigência que perpassa a relação fisco-contribuinte no intento de comprovar a necessidade do atendimento médico sobre informações que dizem respeito tão somente a relação médico-paciente, em resguardo a intimidade pessoal na questão de saúde da pessoa fiscalizada, de vez que situações absolutamente diferentes e sem pertinência simultânea.

No caso, constata-se nos autos que os serviços prestados correspondem a especialidade técnica de profissional habilitado na área médica, de acordo com as necessidades específicas do beneficiário dos tratamentos e, com o fornecimento de comprovantes de

pagamento dos serviços prestados, mediante recibos e declarações assinadas por profissionais habilitados.

Assim que, no exame da documentação acostada ao processo, verifica-se que a Recorrente apresentou a documentação comprobatória da despesa médica realizada e a correspondente comprovação do pagamento dos profissionais, 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 total de R\$ 24.690,00, que é tanto quanto alcança o Recurso..

Ressalte-se que o Recurso provido nesta oportunidade versa tão somente sobre as despesas médicas, resta mantido o crédito tributário em relação à despesa referente ao plano de saúde de sua esposa no valor de R\$ 1.216,36, e cobrança adicional feita pela Unimed no valor de R\$ 1.716,08, por incontroversas questões em razão da ausência absoluta de manifestação contrária da parte Recorrente nestes quesitos.

6. Considerando que o Impugnante não contesta a glosa de R\$ 1.216,36, referente ao plano de saúde de sua esposa, e nem a glosa de R\$ 1.716,08, referente a cobrança adicional feita pela Unimed, tem-se que, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação do art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, o presente julgamento limitar-se-á à matéria impugnada, ou seja, à glosa das despesas médicas no valor de R\$ 24.690,00.

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar, e no mérito DAR PROVIMENTO, restabelecendo-se a dedução das despesas médicas no valor de R\$ 24.690,00.

(assinado digitalmente)

Jose Alfredo Duarte Filho