



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

Processo nº 13062.001227/2007-74
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2101-01.671 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de maio de 2012
Matéria IRPF - Imposto sobre a Renda de Pessoa Física
Recorrente Maristela Gheller Heidemann
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005

ILEGALIDADE DO PROCEDIMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não há ilegalidade no procedimento adotado pela Fiscalização ao exigir a comprovação ou justificação de todas as deduções pleiteadas pelo contribuinte em sua declaração de ajuste.

INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR A INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS OU DE ATOS E PROCEDIMENTOS PREVISTOS EM LEI.

Este Conselho não tem competência para se manifestar sobre a constitucionalidade de atos e procedimentos previstos em lei.

Aplicação da Súmula CARF n.º 2.

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Podem ser deduzidos como despesas médicas os valores pagos pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar elementos de prova da efetividade dos serviços prestados ou dos correspondentes pagamentos. Para fazer prova das despesas médicas pleiteadas como dedução na declaração de ajuste anual, os documentos apresentados devem atender aos requisitos exigidos pela legislação do imposto sobre a renda de pessoa física.

Na hipótese, a contribuinte não logrou comprovar as despesas declaradas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de ilegalidade de procedimentos e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS - Presidente.

(assinado digitalmente)

CELIA MARIA DE SOUZA MURPHY - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), Gonçalo Bonet Allage, José Evande Carvalho Araujo, Alexandre Naoki Nishioka, Gilvanci Antonio de Oliveira Sousa e Celia Maria de Souza Murphy (Relatora).

Relatório

Contra a contribuinte em epígrafe foi lavrada Notificação de Lançamento, na qual houve glosa de deduções com despesas médicas. Segundo relato da Fiscalização (fls. 9), a contribuinte, intimada, não comprovou, o efetivo pagamento do montante de R\$ 9.170,00, correspondente a despesas declaradas com os Drs. Claudio, Aramis e Edson. A despesa com Dra. Mirela foi comprovada parcialmente, mediante a apresentação da Nota Fiscal de Prestação de Serviços n.º 8116, no valor de R\$ 170,00.

Em 9.11.2007, a contribuinte impugnou o lançamento (fls. 1 a 6), alegando, em síntese, que juntou comprovantes das despesas médicas em observância ao disposto no artigo 80 do Decreto n.º 3.000, de 1999, que os recibos são hábeis para comprovar o desembolso porque contam com a indicação do nome, endereço e CPF, e que efetuou os pagamentos em “dinheiro espécie”, não tendo como produzir “prova negativa”. Além do mais, no seu entendimento, somente “na falta de documentação” é que poderá ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento, e, na presente hipótese, os pagamentos foram realizados em dinheiro. Requer seja desconsiderada a glosa referente ao pagamento das despesas com os profissionais Cláudio Joaquim Paiva Wagner, Aramis José Dal Molin e Edson M. Cechin.

A 2.^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Santa Maria (RS) julgou a impugnação improcedente, por meio do Acórdão n.º 18-12.016, de 26 de março de 2010, mediante a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
— IRPF*

Ano-calendário: 2004

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS.

A dedução de despesas médicas está condicionada a comprovação da efetividade dos serviços e dos correspondentes pagamentos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário às fls. 35 a 39, no qual sustenta que a decisão administrativa de primeira instância deve ser reformada, eis que emitida ao arrepio da lei e da jurisprudência.

Esclarece que as inconstitucionalidades arguidas quando da sua impugnação não se tratavam de questionamentos referentes à inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis, mas sim de sua inobservância pelas autoridades administrativas, razão pela qual reputa equivocada a alegação da autoridade julgadora no sentido de que não são suscetíveis de apreciação na via administrativa quaisquer arguições de inconstitucionalidade de leis tributárias ou fiscais. A autoridade deveria, a seu ver, ter-se manifestado sobre estas questões, mas não o fez. Sendo assim, por ser omissa, a decisão **a quo** deve ser afastada.

Reitera as razões de impugnação, sustentando que a autoridade fiscal e a autoridade julgadora, além de não aceitarem os esclarecimentos prestados, autuaram e mantiveram a autuação sem qualquer elemento de prova capaz de retirar a idoneidade e veracidade das despesas médicas comprovadas através de recibos emitidos em observância aos dispositivos legais aplicáveis.

Invoca os artigos 924 e 845 do Decreto nº 3.000, de 1999, e o artigo 108 do Código Tributário Nacional, transcreve trechos e ementas de julgados administrativos e judiciais, requerendo, ao final, seja julgado procedente o recurso.

É o Relatório.

Voto

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais previstos no Decreto nº 70.235, de 1972. Dele conheço.

1. Da ilegalidade e da inconstitucionalidade dos procedimentos praticados pela autoridade fiscalizadora e pelo julgador administrativo de primeira instância

Preliminarmente, a recorrente sustenta que a autoridade fiscalizadora e o julgador administrativo de primeira instância agiram ao arrepio da lei e da Constituição, razão pela qual a decisão **a quo** deve ser reformada.

Cumpre salientar, primeiramente, que o lançamento constante deste processo originou-se de procedimento de revisão de declaração, previsto no artigo 835 do Decreto nº 3.000, de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda. Tal dispositivo prevê, **in verbis**:

Art. 835. As declarações de rendimentos estarão sujeitas a revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 74).

§ 1º A revisão poderá ser feita em caráter preliminar, mediante a conferência sumária do respectivo cálculo correspondente à

declaração de rendimentos, ou em caráter definitivo, com observância das disposições dos parágrafos seguintes.

§ 2º A revisão será feita com elementos de que dispuser a repartição, esclarecimentos verbais ou escritos solicitados aos contribuintes, ou por outros meios facultados neste Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 74, § 1º).

§ 3º Os pedidos de esclarecimentos deverão ser respondidos, dentro do prazo de vinte dias, contados da data em que tiverem sido recebidos (Lei nº 3.470, de 1958, art. 19).

§ 4º O contribuinte que deixar de atender ao pedido de esclarecimentos ficará sujeito ao lançamento de ofício de que trata o art. 841 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 74, §3º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 149, inciso III). (g.n.)

Os dispositivos acima transcritos autorizam a autoridade fiscalizadora a exigir esclarecimentos sobre o conteúdo da declaração de ajuste do contribuinte. Além disso, mais especificamente, o artigo 73 do Decreto n.º 3.000, de 1999, que tem por matriz legal o artigo 11 do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, autoriza-a a exigir comprovação ou justificação de todas as deduções pleiteadas pelo contribuinte em sua declaração de ajuste, nos seguintes termos:

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

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

[...]. (g.n.)

E, com fulcro no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 352, de 1968, aquele diploma regulamentar dispensa o contribuinte de juntar, à declaração do imposto sobre a renda, os documentos comprobatórios das deduções pleiteadas, mas não o exime de exibi-los à autoridade fiscalizadora sempre que esta assim entender necessário. Vejamos o disposto no Decreto n.º 3.000, de 1999:

Dispensa de Juntada de Documentos

Art. 797. É dispensada a juntada, à declaração de rendimentos, de comprovantes de deduções e outros valores pagos, obrigando-se, todavia, os contribuintes a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras, quando estas julgarem necessário (Decreto-Lei nº 352, de 17 junho de 1968, art. 4º).

Desse modo, se o contribuinte pretende beneficiar-se de deduções da base de cálculo do imposto sobre a renda a título de despesas médicas, deve manter em boa guarda todos os documentos comprobatórios das despesas nas quais incorreu; deve estar apto a comprovar tanto a prestação dos serviços de saúde para si ou para seus dependentes quanto o seu efetivo pagamento, mesmo que tais comprovantes não sejam anexados à declaração. Tal cuidado, previsto em lei, opera em benefício do próprio contribuinte.

Como se pode observar a partir da legislação transcrita, a autoridade fiscal, ao exigir a comprovação do efetivo pagamento das despesas médicas declaradas pela contribuinte para justificar deduções da base de cálculo do imposto sobre a renda, agiu dentro de suas prerrogativas legais, sob autorização expressa do artigo 4.º do Decreto-Lei nº 352, de 1968, e dos artigos 11, § 3.º e 74 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943. Sua atuação se deu de acordo com a lei.

No tocante à legalidade da Notificação de Lançamento, analisemos o que estipula o artigo 11 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Constata-se, do exame da Notificação de Lançamento que integra o presente processo, que todos os requisitos estão presentes.

A recorrente entende ainda ter sido equivocada a alegação da autoridade julgadora no sentido de que não são suscetíveis de apreciação na via administrativa quaisquer arguições de inconstitucionalidade de leis tributárias ou fiscais, haja vista que as inconstitucionalidades arguidas quando da sua impugnação não se tratavam de questionamentos referentes à inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis, mas sim de sua inobservância pelas autoridades administrativas. O julgador deveria, a seu ver, ter-se manifestado sobre estas questões, mas não o fez, tornando omissa a decisão.

Da análise dos autos, não se constata qualquer omissão na decisão recorrida. O relator do voto condutor do Acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Santa Maria (RS) enfrentou o tema, analisando os argumentos suscitados pela interessada frente às provas dos autos e à legislação tributária e manifestou-se de acordo com a sua convicção. Vejamos excerto do Voto:

“Não são suscetíveis de apreciação na via administrativa quaisquer arguições de inconstitucionalidade de leis tributárias ou fiscais, isso porque as autoridades administrativas, enquanto responsáveis pela execução das determinações legais, devem sempre partir do pressuposto de que o Legislador tenha editado leis compatíveis com a Constituição Federal. Noutras palavras, as autoridades administrativas não podem negar aplicação As leis regularmente emanadas do Poder Legislativo. O exame da constitucionalidade ou legalidade das leis é tarefa estritamente

reservada aos órgãos do Poder Judiciário (art. 102 da Constituição Federal, de 1988).

[...]

A autoridade tributária, tanto a lançadora quanto a julgadora, encontra-se cingida aos estritos termos da legislação fiscal, estando impedida de ultrapassar tais fronteiras para examinar questões outras como as suscitadas na impugnação em tela, uma vez que às autoridades tributárias cabe apenas cumprir e aplicar a lei.

A presente autoridade julgadora, portanto, não possui a prerrogativa de pronunciar-se acerca da constitucionalidade de um dispositivo legal. Excluídos os casos em que há sentença judicial determinando a não aplicação da norma especificamente para o contribuinte, a autoridade administrativa tributária só poderá deixar de exigir o cumprimento de uma lei quando esta tiver sua aplicação suspensa por ato do Senado Federal (Constituição Federal de 1988, art. 52, X), ou quando existir ato do Secretário da Receita Federal dispensando sua aplicação, nos casos previstos pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 77, disciplinada pelo Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997.”

Pelos motivos aqui colocados, verifica-se que não assiste razão à contribuinte.

Uma vez demonstrada a legalidade dos procedimentos, não há como haver manifestação administrativa quanto à sua constitucionalidade. É que tal análise demandaria, necessariamente, um juízo de constitucionalidade da lei, e este Conselho não é competente para se pronunciar sobre o assunto. O tema da competência para deliberar sobre a constitucionalidade de leis no âmbito administrativo já foi amplamente discutido neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e, das discussões e de reiteradas decisões no mesmo sentido, resultou a Súmula CARF nº 2, a seguir transcrita:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

2. Das glosas de despesas médicas

Sobre a forma como devem ser comprovadas as despesas médicas utilizadas como deduções, na declaração de imposto sobre a renda de pessoa física de ajuste, vejamos o que diz o artigo 8.º da Lei nº 9.250, de 1995:

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:

[...]

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;

[...].

Depreende-se, da legislação acima, em particular dos incisos II e III do § 2.º, que a Lei n.º 9.250, de 1995, exige que tanto a prestação dos serviços médicos quanto os pagamentos com base nos quais foram feitas deduções a esse título sejam comprovados de forma específica pelo contribuinte que dessas deduções pretenda se beneficiar. E a despesa dedutível restringe-se àquela feita pelo contribuinte com tratamento de saúde próprio e de seus dependentes.

Sobre a comprovação das suas despesas médicas, a recorrente informa, na peça impugnatória, que, durante o procedimento fiscal, foi intimada a apresentar originais e cópias ou cópias autenticadas de cheque nominal compensado, do extrato bancário, ordens de pagamento, transferência bancária etc, a fim de comprovar o efetivo pagamento aos profissionais Cláudio Joaquim Paiva, Wagner, Aramis José Dall Molin e Edson M. Cechin.

Observa-se, do exame dos autos, que os documentos comprobatórios do efetivo pagamento das despesas médicas não foram apresentados e, por essa razão, foi feita a glosa da respectiva dedução.

Ante a manutenção da glosa pela decisão **a quo**, a contribuinte alegou, em sede de recurso voluntário, que (i) não houve falta de comprovação das despesas dedutíveis, (ii) os recibos são hábeis para comprovar o desembolso de despesas médicas, eis que contam com a indicação do nome, do endereço e do CPF, (iii) os respectivos pagamentos foram feitos “em dinheiro espécie”, (iv) inexistiu possibilidade jurídica de se produzir uma “prova negativa”, e (v) critérios subjetivos não podem se sobrepor às provas concretas. Acrescenta que, conforme o inciso III, do parágrafo 1.º, do artigo 80 do RIR/99, somente “na falta de documentação” é que poderá ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento. Sendo assim, pretender desconsiderar os recibos apresentados é ato praticado ao arpejo da lei.

O artigo 8.º da Lei n.º 9.250, de 1995, acima transcrito, estipula quais as informações que devem necessariamente constar dos documentos comprobatórios das despesas médicas deduzidas. Diferentemente do entendimento manifestado pela recorrente, a lei não restringe a estas as informações que podem ser exigidas pela autoridade administrativa no exercício de sua função fiscalizadora. Mesmo que os recibos médicos preencham todos os

requisitos exigidos no referido dispositivo legal, podem ser solicitadas outras provas para justificar as deduções com despesas médicas, conforme se verifica da legislação pertinente, já analisada. O julgador administrativo também não fica obrigado a aceitar recibos médicos como prova única e inquestionável das despesas deduzidas.

Durante a fiscalização e, posteriormente, com a impugnação ao lançamento, o contribuinte pode apresentar as provas que entender necessárias para comprovar suas alegações quanto à efetividade das despesas deduzidas. Em seu próprio benefício, deve apresentar documentos hábeis e idôneos que demonstrem, de forma inequívoca, o seu direito à dedução pleiteada, e isto compreende a prova da efetiva prestação do serviço médico, ao próprio contribuinte ou a dependente seu e do efetivo pagamento das despesas correspondentes.

No caso de glosa de despesas médicas, convém que, além dos recibos emitidos na forma prevista em lei, o contribuinte acoste também outros documentos, tais como pedidos de exames, fichas e receitas médicas, declarações dos profissionais de saúde, nas quais conste o diagnóstico e o tratamento, dentre outros, e também aqueles relacionados na intimação feita pela fiscalização, consistentes em cópias de cheques, comprovantes de transferências bancárias ou extratos bancários nos quais se constate haver saques em valores e datas compatíveis com as despesas declaradas, no caso de pagamento em dinheiro.

Na hipótese, a contribuinte acostou aos autos a nota fiscal n.º 8116 (R\$ 170,00), emitida em 20.12.2004 por SDE – Serviço de Diabetes e Endocrinologia do Rio Grande do Sul Ltda., e a nota fiscal n.º 8189 (R\$ 170,00), emitida pela mesma pessoa jurídica, em 7.5.2001. A primeira foi acatada pela Fiscalização e a dedução da despesa respectiva não foi objeto de glosa. A segunda nota fiscal não foi emitida em 2004, não podendo, portanto, comprovar a realização de despesas dedutíveis nesse ano-calendário.

Apresentou ainda recibos emitidos por:

a) Aramis José Dall Molin, cirurgião-dentista (fls. 13, 14 e 18), no valor total de R\$ 3.000,00, cada recibo com valor individual de R\$ 1.000,00. Nenhum deles indica quem foi o destinatário do serviço médico. Os recibos referem-se, cada um, a quatro meses: o primeiro recibo engloba os meses de maio a agosto de 2004, o segundo, os meses de setembro a dezembro e o último os meses de janeiro a abril de 2004;

b) Edson M. Cechin, médico (fls. 15, 16 e 17), no montante total de R\$ 3.000,00, cada recibo com valor individual de R\$ 1.000,00. Nenhum deles indica o destinatário do serviço. Os recibos referem-se, cada um, a quatro meses: o primeiro recibo engloba os meses de janeiro a abril de 2004, o segundo, os meses de maio a agosto e o último os meses de setembro a dezembro de 2004;

c) Claudio Joaquim Paiva Wagner, médico (fls. 19, 20 e 21), no montante total de R\$ 3.000,00, cada recibo com valor individual de R\$ 1.000,00. Nenhum deles indica o destinatário do serviço. Os recibos referem-se, cada um, a quatro meses: o primeiro recibo engloba os meses de janeiro a abril de 2004, o segundo, os meses de maio a agosto e o último os meses de setembro a dezembro de 2004.

Não foram apresentados quaisquer outros documentos comprobatórios da prestação dos serviços. As provas resumem-se às notas fiscais e aos recibos dos médicos e do cirurgião-dentista.

Mesmo intimada, a contribuinte não comprovou que os serviços médicos foram prestados a ela própria ou a dependente seu, assim como também não comprovou o

efetivo pagamento dos montantes que alega ter pago aos profissionais indicados, tal como solicitado pela Fiscalização.

Por essas razões, entendo que devem ser mantidas as glosas.

A contribuinte sustenta ainda que autoridade lançadora não apontou a existência de vícios nos recibos apresentados pelo contribuinte, nem indicou quaisquer fatos que possam amparar a afirmação de que os recibos não são idôneos para a comprovação de despesas médicas.

Dos fatos descritos neste processo, não se pode, a meu ver, concluir que a Fiscalização tenha considerado inidôneos os recibos anexados pela recorrente. É que, nos casos em que a Fiscalização encontra indícios de falsidade ou inidoneidade nos documentos exibidos, a multa de lançamento de ofício é qualificada, nos termos do artigo 44, § 1.º, da Lei nº 9.430, de 1996. Mas tal não ocorreu. Isso significa dizer que a fiscalização não identificou indícios de sonegação, fraude ou conluio, previstos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, justificadores da qualificação da multa. Sendo assim, segundo o meu entendimento, os recibos não foram considerados inidôneos, tal como entendeu a recorrente, mas apenas foram reputados insuficientes para comprovar as despesas, nos termos da lei, para o fim de dedução dos respectivos valores da base de cálculo do imposto sobre a renda.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto por afastar a preliminar de ilegalidade de procedimentos e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Celia Maria de Souza Murphy - Relatora