



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

**Processo n°** 10580.730459/2012-53  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-003.314 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de agosto de 2016  
**Matéria** IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF  
**Recorrente** ADAIR CARVALHO ALMEIDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVAS APRESENTADAS EM RECURSO VOLUNTÁRIO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Como regra geral a prova deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual. Contudo, tendo o contribuinte apresentado os documentos comprobatórios no voluntário, razoável se admitir a juntada e a realização do seu exame, pois seria por demais gravoso e contrário ao princípio da verdade material a manutenção da glosa de deduções sem a análise das provas constantes nos autos.

Além disso, esta é a última instância administrativa para derradeiro reconhecimento, e não sendo atendido, o contribuinte não hesitará em buscar a tutela do seu direito no Poder Judiciário, o que exigiria do Fisco enfrentar a mesma situação, com as provas apresentadas em juízo, podendo a União ser condenada pelas custas do processo.

LANÇAMENTO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. GLOSA DE DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS.

São dedutíveis as despesas médicas pagas dentro do ano calendário referentes a tratamento do contribuinte e de seus dependentes.

Comprovado que o gasto com despesas médicas referem-se à contribuinte, as despesas médicas que haviam sido glosadas devem ser restabelecidas, em razão de ter havido a comprovação documental de todas as despesas utilizadas como dedutíveis.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, [por maioria de vostos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Daniel Melo Mendes Bezerra e Denny Medeiros da Silveira(Suplente convocado). Designado para elaborar o voto vencedor o Conselheiro José Alfredo Duarte Filho(Suplente convocado).

*Assinado digitalmente*

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente.

*Assinado digitalmente*

DANIEL MELO MENDES BEZERRA - Relator.

*Assinado digitalmente*

JOSÉ ALFREDO DUARTE FILHO - Redator designado.

EDITADO EM: 03/10/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira(Presidente), Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra, Denny Medeiros da Silveira(Suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Carlos César Quadros Pierre, José Alfredo Duarte Filho(Suplente convocado) e Maria Anselma Coscrato dos Santos(Suplente convocada).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação do contribuinte ofertada em face da lavratura de Notificação de Lançamento de IRPF.

Os aspectos principais do lançamento estão delineados no relatório da decisão de primeira instância, nos seguintes termos:

*“Contra o contribuinte acima identificado foi lavrada a Notificação de Lançamento nº 2010/525851157954400, expedida em 30/07/2012, referente a imposto sobre a renda de pessoa física, exercício 2010, ano-calendário 2009, código 2904, formalizando a exigência de imposto suplementar no valor de R\$ 6.062,33 e seus consectários legais, totalizando R\$ 12.020,38, com juros de mora calculados até 31/07/2012, fls. 5 a 8. O lançamento decorreu da apuração de dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$22.044,84, pois o contribuinte não atendeu ao Termo de Intimação Fiscal. Cientificado da notificação em 10/08/2012, fls. 18, o contribuinte, por meio de procurador, fls. 3 a 4, apresentou impugnação em 29/08/2012, fls. 2, acompanhada do documento de fls. 9, contestando o lançamento. Alega que o valor refere-se a despesas médicas do próprio contribuinte e que o valor pago ao Funprev, R\$5.240,76, encontra-se informado no informe de rendimentos. O despacho de fls. 21 assinala que foi solicitado o cancelamento da inscrição do crédito*

*tributário em dívida ativa por meio do processo nº 10010.005714/06114- 21. O Despacho Decisório CM 1997, de 04/07/2014, fls. 24, amparando-se no Termo Circunstanciado de fls. 22 a 23, decidiu por deferir a proposta de manutenção parcial da exigência, alterando o imposto suplementar de R\$6.062,33 para R\$5.805,47. No Termo Circunstanciado, a autoridade revisora frisou que o autuado apresentou apenas um comprovante de despesas médicas, referente ao plano de saúde Vitalmed, CNPJ 96.706.718/0001-77, no valor de R\$934,08, o qual foi aceito para a apuração do imposto devido. Intimado do Despacho Decisório e do Termo Circunstanciado em 11/11/2014, fls. 25, o contribuinte não se manifestou sobre o resultado.”*

Cientificado do acórdão da DRJ em 15/10/2015, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário tempestivamente em 06/11/2015, alegando em síntese que:

Foram apresentados por ocasião da impugnação 14 (quatorze) recibos médicos e informe de rendimentos do FUNPREV, no qual conta assistência médica de R\$ 5.240,76.

Junta cópias dos documentos utilizados como despesas médicas, odontológicas e o plano de saúde, solicitando a reanálise por parte desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra Relator

## **Admissibilidade**

Como relatado, o Recurso Voluntário é tempestivo. Ademais, preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

## **Produção de prova documental na fase recursal**

Com relação à apresentação de provas o Decreto nº 70.235/1972 dispõe em seu art.16:

*Art. 16. A impugnação mencionará:  
I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;  
II - a qualificação do impugnante;  
III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).  
IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames*

*desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).*

*V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005).*

*§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993).*

*§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993).*

*§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993.)*

**§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997). (Grifou-se).**

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente ;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

Como se vê, o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 determina o momento processual para juntada de prova documental, sob pena de ocorrer a preclusão.

A autoridade julgadora de primeira instância fundamentou a decisão que resultou na improcedência da impugnação, exclusivamente no fato de a contribuinte não ter comprovado as suas alegações através de prova documental, tendo assim esposado o seu entendimento na parte nuclear do acórdão recorrido:

*“Da mesma forma que o Decreto nº 70.235/72 estabelece a obrigatoriedade do agente do fisco em provar a ocorrência do ilícito fiscal, caput do art. 9º, também impõe ao sujeito passivo o ônus de provar o que alega, redação contida no inciso III do art. 16, sob pena de, não o fazendo, arcar com as consequências legais.”*

Em sede recursal, pretende a contribuinte a revisão do lançamento através de um pedido de análise de documentos por este Colegiado, que supostamente comprovariam a regularidade das deduções de despesas médicas efetuadas.

Todavia, entendo que analisar a prova documental carreada ao presente Recurso daria a opção à contribuinte de escolher a instância julgadora que melhor lhe aprouvesse para o julgamento do seu pedido, o que consistiria em uma inegável ofensa às normas adjetivas que norteiam o processo administrativo fiscal, com a supressão da primeira instância.

Com isso, não estou a dizer que a regra inserta no o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 é absoluta. O julgador, que é um intérprete da lei, esta na acepção *lato sensu* deve aplicar o ordenamento jurídico. Assim, a mencionada regra processual deverá ser sopesada com o princípio da verdade material, que deve basilar o julgador ao dirimir as lides tributárias, quando possível.

No caso que se cuida, não houve nenhuma justificativa apresentada para a não exibição de documentos no momento da impugnação, nem havia no momento do proferimento da decisão de piso, qualquer indício probatório, por menor que fosse, para amparar as alegações do sujeito passivo.

De outro lado, meramente por apego ao debate, infere-se dos recibos de despesas acostados aos autos, que estes não possuem a necessária força probatória, eis que não possuem o endereço do profissional de saúde subscritor, em ofensa ao art. art. 8.º, § 2º, III, da Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

Destarte, entendo que os documentos apresentados intempestivamente pelo sujeito passivo não podem ser analisados por este colegiado, sob pena de ficar caracterizada a supressão da primeira instância.

### **Conclusão**

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado digitalmente*

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Suplente Convocado José Alfredo Duarte Filho, Redator Designado.

### **DA ADMISSIBILIDADE DAS PROVAS**

Em que pese as respeitáveis razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente esposando posicionamento conclusivo diverso do adotado pelo ilustre julgador, na linha da jurisprudência relacionada a decisões no âmbito dos julgamentos na esfera administrativa.

O regramento do instituto da preclusão visa estabelecer uma ordem no sistema processual com a finalidade de atingir um desempenho satisfatoriamente célere e ordenado. Contudo, se generalizado, por puro formalismo, acaba sendo aplicado de forma exagerada. É sabido que, por vezes, a ausência de um ato no limite temporal aprazado pode levar o julgador a proferir uma decisão de forma definitiva, ocasionando a perda de direito a um julgamento justo na esfera administrativa. Assim, para uma correta e adequada decisão no contencioso administrativo fiscal o julgador deve se utilizar de todos os meios de provas disponíveis ou colocadas a disposição, não deixando de recebê-las em razão de não terem sido apresentadas no momento da instrução do processo.

A produção probatória que acontece em momento posterior a instrução do processo administrativo pode ser de ordem complementar àquelas provas apresentadas anteriormente ou, ainda, aquelas não oferecidas originalmente no momento próprio, por impossibilidade real na obtenção dos documentos necessários a comprovação dos fatos e das alegações apresentadas. Em qualquer caso, a baliza temporal não deve impedir ou dificultar o exercício do direito no que se refere aos princípios da verdade material, do contraditório e da ampla defesa.

A jurisprudência em matéria de preclusão na apresentação das provas no contencioso administrativo está longe do consenso, mas tem conduzido a uma linha de entendimentos de concessão elástica no recebimento das provas no recurso, com o objetivo da obtenção de maior instrumentalidade da essência e conteúdo do processo. Cito a seguir alguns Acórdãos do CARF, entre outros:

*Acórdão CARF 1201-001.447 de 20/09/2016*

*EMENTA. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ - Ano-calendário: 2002*

*DOCUMENTAÇÃO JUNTADA APÓS DILIGÊNCIA. ADMISSIBILIDADE. POSSIBILIDADE.*

*Via de regra, a prova documental deve ser apresentada em sede de impugnação, sob pena de preclusão. No entanto, em razão do Princípio da Verdade Material, deve-se analisar os documentos apresentados pelo Contribuinte após a impugnação, uma vez que tal documentação visa reforçar seu direito em face da argumentação apresentada pelo julgador a quo.*

*Acórdão CARF 2402-004.925 de 08/03/2016*

*EMENTA. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF - Exercício: 2010*

*NORMAS GERAIS. PRECLUSÃO. DOCUMENTOS APRESENTADOS NO RECURSO. CONHECIMENTO. REQUISITOS.*

*Segundo a legislação, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

*No presente caso, a prova documental deve ser conhecida, mesmo após a impugnação, pois soluciona a questão, é mero detalhamento de documentos já apresentados desde o início do processo, não ocasionará retorno à etapa processual já superada e não se demonstra como forma de procrastinar a decisão final nos autos.*

**LANÇAMENTO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. GLOSA DE DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS.**

*São dedutíveis as despesas médicas pagas dentro do ano calendário referente a tratamento do contribuinte e de seus dependentes.*

*Comprovado que o gasto com despesa médica refere-se à contribuinte, as despesas médicas que haviam sido glosadas em razão da glosa devem ser restabelecidas.*

*No presente caso, ficou claro, pela documentação apresentada, que a despesa médica ocorreu, para e com a recorrente, motivo da dedutibilidade da despesa e, portanto, provimento do recurso. Recurso Voluntário Provido em Parte.*

*Acórdão CARF 1102-000.940 de 13/03/2014*

*EMENTA. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ - Ano-calendário: 2004*

**NULIDADE. LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.**

*Não é nulo o procedimento fiscal que glosou despesas com juros após lavrar diversas intimações com pedidos de esclarecimentos sobre a matéria, aguardando prazo razoável para apresentação de documentos antes da lavratura do auto de infração.*

**PRODUÇÃO DE PROVAS NO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE PARA SE CONTRAPOR ÀS RAZÕES DO JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.**

*Como regra geral, a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo do direito de fazê-lo em outro momento processual.*

*Contudo, tendo o contribuinte trazido os documentos que julgava aptos a comprovar seu direito, ao não ser bem sucedido no julgamento de 1ª instância, razoável se admitir a juntada das provas no voluntário, pois é exceção à regra geral de preclusão a produção de novos documentos destinados a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

*Ademais, seria por demais gravoso, e contrário ao princípio da verdade material, a manutenção da glosa de deduções sem a análise das provas constantes nos autos.*

*E ainda, sendo esta a última instância administrativa, tal postura exigiria do contribuinte a busca da tutela do seu direito no Poder Judiciário, o que exigiria do Fisco a análise das provas apresentadas em juízo, e ainda condenaria a União pelas custas do processo.*

No âmbito judicial, a Ministra Nancy Andrighi do STJ também se manifestou pela prevalência da busca da verdade real sobre o formalismo processual do voto, no REsp 331.550, da seguinte forma:

*“Antes do compromisso com a lei, o magistrado tem um compromisso com a justiça e com o alcance da função social do processo, para que este não se torne um instrumento de restrita observância da forma, distanciando-se da necessária busca pela verdade real.”*

A Ministra também afirmou, no REsp 1.012.306 que:

*“a iniciativa probatória do magistrado, em busca da verdade real, com realização de prova de ofício, é amplíssima, porque é feita no interesse público de efetividade da justiça.”*

A preclusão no processo administrativo fiscal federal, como também no âmbito estadual e municipal, é tratada especialmente no que dispõe o parágrafo 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72, quando diz:

*“§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

*a) Fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;”*

No interesse da verdade material e enriquecimento do conteúdo do processo o julgador deve sobrepor a essência sobre a formalidade. Neste sentido o termo “motivo de força maior” deve ser entendido de maneira abrangente porque qualquer ocorrência ou a falta dela pode se transformar em razão impeditiva para obtenção da prova até aquele momento da instrução. Ocorrência ou inoocorrência, não necessariamente na gravidade conceitual do termo “motivo de força maior”, mas que em certos casos se transformam em dificuldades geradoras de morosidade que impedem o contribuinte do cumprimento da obrigação naquele prazo. Não se vislumbra a possibilidade do contribuinte propositadamente deixar de apresentar prova no momento próprio, o que viria em desfavor de sua defesa. Se não o faz quando lhe é de direito oferecida a oportunidade, certamente que é motivado por fatores alheios a sua vontade. É absolutamente normal acontecerem eventos que proporcionam consequências ou efeitos desfavoráveis ao contribuinte no momento da coleta das provas e isso deve ser considerado pelo julgador para o estabelecimento do equilíbrio do direito entre as partes, em atendimento a orientação do art. 7º do CPC, 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)*

Limitar a apresentação de provas a um único momento no processo administrativo fiscal pode ferir o princípio da ampla defesa e do contraditório ao impedir o contribuinte de contrapor fatos e reforçar afirmações em defesa de seus interesses, o que se reverte em verdadeira penalidade exatamente pela perda do direito a um julgamento justo. Ao contrário, o julgador pode ter a iniciativa de pedir diligências e solicitar a juntada de novas provas, entendendo cabível, para o estabelecimento do equilíbrio do direito entre as partes e a prevalência da verdade real.

Pode-se afirmar que o melhor critério para aferição da peremptoriedade do prazo é aquele que considera a prevalência da essência sobre a forma e não resulte em alteração no equilíbrio da relação processual, com vantagem a uma das partes em detrimento da outra, em contrário senso do princípio da isonomia no processo.

Assim, em homenagem aos princípios da ampla defesa e da verdade real a apresentação de provas no processo administrativo fiscal deve ser acolhida com a elasticidade temporal na dimensão do interesse do julgador na mais justa decisão da lide, não permitindo prevalecer a verdade fictícia quando obstada a oportunidade probatória da verdade real.

Por fim, o novo CPC traz reforço 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 art. 373 e seus incisos. 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”.

Por tudo isso, no processo administrativo se faz necessário o exame das provas oferecidas mesmo após a impugnação, afastando-se o argumento da preclusão, de forma a não afrontar o direito do contribuinte ao contraditório e a ampla defesa.

## DO MÉRITO

O lançamento fiscal teve como elemento base a glosa total das despesas médicas e plano de saúde utilizado pelo contribuinte como despesas dedutíveis para efeito de apuração do imposto na Declaração de Ajuste Anual, no valor de R\$ 22.044,84 (valores de R\$ 6.120,00, R\$ 6.120,00, R\$ 3.259,00, R\$ 150,00, R\$ 15,00, R\$ 200,00, R\$ 5.246,76, R\$ 934,08).

Por ocasião do pedido de revisão do lançamento na DRJ/BHE, a autoridade revisora aceitou o comprovante no valor de R\$ 934,08 para efeito de apuração do imposto devido, fazendo permanecer os demais valores como não aceitáveis por falta de comprovação.

No recurso o contribuinte juntou toda a documentação que vinha coletando junto aos prestadores de serviços e comprovações de pagamentos junto às instituições financeiras, como por exemplo, cópia de cheques e relatório médico dos serviços prestados de maior valor. Foram assim comprovadas as despesas médicas em sua totalidade com os seguintes documentos: valores de R\$ 6.120,00, R\$ 6.120,00 e R\$ 3.259,00 (este último totalizado na soma dos valores: R\$ 2.534,00, R\$ 85,00, R\$ 100,00, R\$ 100,00, R\$ 85,00, R\$ 100,00, R\$ 85,00, R\$ 85,00, R\$ 85,00), com recibos de prestação de serviços do profissional Dr. Fred Silva Menezes Mattos, inclusive com relatório técnico sobre os serviços odontológicos prestados; Recibo do Centro Dermatológico e Medicina Especializada Ltda. no valor de R\$ 150,00; recibo da Dra. Andreia Dias Rocha Freitas no valor de R\$ 15,00; Recibo da Clínica de Vacinação Ltda. ME – VAX no valor de 300,00; documentos da FUNPREV no valor de R\$ 5.246,76 e Recibo da VITALMED no valor de 934,08, que já tinha sido considerado como dedutível do imposto por ocasião da revisão daquela DRJ.

Assim, fica mantida a dedução das despesas médicas da contribuinte realizadas naquele período e cancelado o lançamento em vista da comprovação documental e probatória juntada ao processo.

*Assinado digitalmente.*

José Alfredo Duarte Filho – Redator Designado.

CÓPIA