



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

Processo n° 10830.721832/2015-39
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-003.307 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de agosto de 2016
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente JUDAIBA MARIA CONTATORE DE CASTRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DISCUSSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Incabível na esfera administrativa a discussão de que uma determinada norma legal não é aplicável por ferir princípios constitucionais, pois essa competência é atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário, na forma dos artigos 97 e 102 da Constituição Federal. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

APRESENTAÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO. INOCORRÊNCIA.

É cabível a apresentação de provas complementares em sede de recurso voluntário quando houve a apresentação na impugnação de outras provas indiciárias das alegações do contribuinte.

DEDUÇÃO DE DESPESAS COM SAÚDE. RECIBOS DE PAGAMENTO. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS.

Os recibos de pagamento firmados por profissionais de saúde devem preencher requisitos mínimos legais para sua validade. Documentos que não estejam em consonância com a legislação, não se prestam para comprovar a regularidade da dedução da base de cálculo do Imposto de Renda sobre a Pessoa Física das despesas médicas efetuadas.

DEDUÇÃO DE PENSÃO ALIMENTÍCIA. AUSÊNCIA DE MOTIVO VÁLIDO. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE.

O motivo do lançamento, para a dedução de pensão alimentícia paga a irmãos, foi a ausência de prova da incapacidade para o trabalho dos alimentandos ou da curatela obtida judicialmente, para o caso de incapazes. O elemento motivo do ato administração de lançamento não encontra

correspondência no ordenamento jurídico, viciando o ato e fulminando a exação de nulidade quanto nesse tocante.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para: i) admitir a despesa médica no valor de no valor de R\$ 5.091,81; e ii) restabelecer a integralidade do valor deduzido a título de pensão alimentícia judicial. Votaram pelas Conclusões os Conselheiros Carlos César Quadros Pierre, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Carlos Henrique de Oliveira e Ana Cecília Lustosa da Cruz. Vencidos o Relator, Daniel Melo Mendes Bezerra e o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira (Suplente convocado), que negavam a dedução da despesa médica. Designado para elaborar o voto vencedor quanto à despesa médica o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

Assinado digitalmente.

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente e Relator do Voto Vencedor

Assinado digitalmente.

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

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

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:

Trata-se de Notificação de Lançamento (fls. 49/55) em nome do sujeito passivo em epígrafe, decorrente de procedimento de revisão da sua Declaração de Ajuste Anual Retificadora do exercício 2012 (fls. 62/68), onde se constatou: A) Dedução Indevida de Pensão Alimentícia Judicial e/ou por Escritura Pública de R\$ 68.820,00. B) Dedução Indevida de Despesas Médicas de R\$ 22.960,81. Após a revisão, foi apurado o imposto suplementar de R\$ 25.239,72 acrescido de juros de mora e multa de ofício de 75%. Cientificada do lançamento, por via postal, em 17/03/2015 (fls. 57), a interessada ingressou com impugnação em 14/04/2015 (fls. 02/05)

ratificando as despesas declaradas e indicando a juntada dos documentos comprobatórios correspondentes.

A DRJ julgou procedente em parte a impugnação do contribuinte sob o argumento principal de que não restou comprovado o pagamento da pensão alimentícia judicial.

No que pertine à glosa de dedução de despesas médicas, o acórdão recorrido restabeleceu a dedução em relação às notas fiscais da CF & JV Clínica Odontológica Ltda (fls. 40/42), que comprovou o pagamento do valor de R\$ 1.260,00 (um mil, duzentos e sessenta reais).

Cientificada do acórdão da DRJ em 06/08/2015, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário tempestivamente em 06/09/2015, alegando em síntese que:

Por ocasião da impugnação apresentou todos os comprovantes de despesas médicas, os quais não foram aceitos pela decisão recorrida. As deduções são todas pertinentes, razão pela qual interpõe o presente recurso, objetivando a extinção do lançamento.

Em relação ao pagamento de pensão alimentícia judicial, aduz haver comprovado que no ano de 2009 houve a determinação judicial da obrigação alimentar, sendo cabível a dedução dos pagamentos comprovadamente efetuados, nos termos do art. 34, § 4º, da Instrução Normativa SRF 15/2001.

Aduz que o lançamento está eivado de nulidade, eis que não se buscou a verdade real. As provas apresentadas foram simplesmente desconsideradas sem nenhuma fundamentação, o que torna nulo o lançamento por cerceamento ao direito de defesa.

A cobrança da multa no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) afronta o art. 150, IV, da Constituição Federal, possuindo efeito confiscatório.

Por fim, requer o recebimento e provimento integral do presente recurso, por ser medida de direito e justiça.

É o Relatório.

Voto Vencido

Daniel Melo Mendes Bezerra, Conselheiro Relator

Admissibilidade

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

Da dedução das despesas com saúde

A matéria de fundo se relaciona à presunção relativa dos recibos de pagamento firmados por profissionais de saúde para legitimar a dedução levada a cabo pelo sujeito passivo. A controvérsia reside no fato de que, para a decisão recorrida, não basta o mero recibo assinado pelo profissional de saúde. Referido documento deve preencher os requisitos estabelecidos pela legislação. Com exceção do pagamento a CF & JV Clínica Odontológica Ltda, no valor de R\$ 1.260,00, todas as glosas de deduções efetuadas foram mantidas pelo acórdão *a quo*.

O art. 8.º, I e II, “a”, da Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995, estabelece que:

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; (Grifou-se).

(...).”

O recibo de despesa médica apresentado pelo Instituto Patrícia Lacombe não discriminou o paciente e a data da prestação do serviço, razão pela qual não se presta para comprovar a regularidade da dedução perpetrada. O recibo emitido por Eudes Gondim Júnior, por sua vez, não informa o endereço do emissor, deixando de preencher, portanto, um dos requisitos previstos pela legislação para a sua validade, a fim de comprovar a regularidade da dedutibilidade de despesas médicas.

Os demais documentos comprobatórios não foram apresentados por ocasião da impugnação.

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 da dedução efetuada no pagamento à Vera Cruz Associação de Saúde, no valor de R\$ 5.091,81 (cinco mil, noventa e um reais e oitenta e um centavos).

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 para amparar as alegações no tocante a essa despesa médica específica.

Desse modo, entendo que não merece reparo a decisão da DRJ no tocante às glosas de deduções com despesas médicas efetuadas.

Da dedução da pensão alimentícia

A dedução da base de cálculo relativa ao pagamento de pensão alimentícia encontra previsão no inciso II do caput do art. 4º, bem como na alínea “f” do inciso II do *caput* do art. 8º, ambos da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, abaixo transcritos:

Art. 4º Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda poderão ser deduzidas:

(...)

II as importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão ou acordo judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais;

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:

(...)

f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais;

A autoridade lançadora glosou a dedução do valor pago a título de pensão alimentícia do sujeito passivo, pelos motivos de fato a seguir esposados:

“Contribuinte apresentou pensão alimentícia para irmãos. Todavia, irmãos só podem ser dependentes quando incapacitados para o trabalho e, nos casos de incapazes, necessária apresentação de curatela, obtida judicialmente. Portanto, tendo em vista ausência de apresentação de documentação necessária, glosou-se a dedução”.

O Colegiado de primeira instância ao proferir sua decisão, por sua vez, fundamentou o motivo da improcedência da impugnação quanto a este aspecto do lançamento, pelo fato de a contribuinte não ter feito prova do pagamento da pensão alimentícia judicial.

A decisão de piso não se pronunciou sobre a motivação do ato administrativo de lançamento, que foi definido pela autoridade lançadora com sendo a ausência de documentos que provassem a incapacidade para o trabalho dos irmãos da recorrente ou a curatela obtida judicialmente.

Ocorre que, em relação aos alimentos, as normas de Direito de Família não vedam o pagamento de pensão alimentícia a irmãos, bastando a comprovação da necessidade alimentar do parente colateral. Nesse sentido, transcrevemos o aresto abaixo:

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DE ALIMENTOS ENTRE IRMÃOS. ALEGAÇÃO DE NECESSIDADE NÃO COMPROVADA. POSSIBILIDADE DE MANUTENÇÃO DA PRÓPRIA SUBSISTÊNCIA. Segundo dispõe o artigo 1.694 do Código Civil, é possível aos parentes pleitearem alimentos uns aos outros. Contudo, em não se tratando de necessidade presumida, é imprescindível àquele que pleiteia os alimentos a prova da falta de condições de prover a própria subsistência. Ausente a prova de efetiva situação fazendária do alimentado, pois constatada que ela é superior à declarada quando do pedido, não há porque compelir irmão a ajudá-lo. NEGARAM PROVIMENTO AO APELO. (Apelação Cível Nº 70063175582, Oitava Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Alzir Felipe Schmitz, Julgado em 16/07/2015).

Assim, entendo que autoridade lançadora explicitou a fundamentação legal do lançamento, estando presente, portanto, a motivação do ato administrativo de lançamento. No entanto, o motivo não encontra correspondência com a justificativa legal para a prática do ato. Assim, conclui-se que o lançamento está eivado de vício por ilegalidade no elemento do ato administrativo motivo.

Segundo a festejada administrativista Odete Medauar, lecionando acerca do princípio da autotutela administrativa, “a Administração deve zelar pela legalidade de seus atos e condutas e pela adequação dos mesmos ao interesse público. Se a Administração verificar que atos e medidas contêm ilegalidades, poderá anulá-los por si própria; se concluir no sentido da inoportunidade e inconveniência, poderá revogá-los” (Medauar, 2008, p. 130).

A fim de preservar a legalidade do ato administrativo de lançamento, deve a Administração, de ofício, anular os atos por ela praticados quando forem constatados vícios de legalidade, nos termos art. 53 da Lei nº 9.784/99, que dispõe:

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Destarte, entendo que a parte do lançamento referente à dedução da pensão alimentícia judicial está fulminada desde o seu nascedouro pela ocorrência de vício material insanável, sendo nulo o lançamento nesse tocante.

Da multa

Incabível na esfera administrativa a discussão de que uma determinada norma legal não é aplicável por ferir princípios constitucionais, pois essa competência é atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário, na forma dos artigos 97 e 102 da Constituição Federal.

A alegação recursal de efeito confiscatório da multa de ofício, em desobediência à Constituição Federal, não será apreciada pelo óbice previsto na Súmula CARF nº 02:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, mantendo o acórdão recorrido quanto à apreciação da dedutibilidade de despesas médicas e restabelecer a integralidade do valor deduzido a título de pensão alimentícia judicial pela ocorrência da nulidade do lançamento nesse aspecto.

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira - Redator designado

Trata-se de recurso voluntário proposto em face de acórdão que considerou procedente a notificação de lançamento de Imposto de Renda da Pessoa Física referente à revisão da Declaração de Ajuste Anual Retificadora do exercício 2012 (fls. 62/68), onde se constatou: i) dedução Indevida de Pensão Alimentícia Judicial e/ou por Escritura Pública de R\$ 68.820,00; ii) dedução Indevida de Despesas Médicas de R\$ 22.960,81; consoante o relatório e o voto do ilustre Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra.

Em apertada síntese, o voto do eminente Conselheiro Relator, **na parte da divergência aqui apresentada que se restringe aos documentos referentes ao Plano de Saúde Vera Cruz**, não acolhe, por apresentação intempestiva, a comprovação da dedutibilidade das despesas da contribuinte, uma vez que o documento comprobatório (folha 142 dos autos), é anexado após a impugnação, ofendendo assim o parágrafo 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

Com o devido respeito e escusa, ousou discordar do ilustre relator. Passo a fundamentar minha opinião.

“*O Direito não socorre a quem dorme*” é uma máxima jurídica cujo conhecimento é público, pode-se dizer, graças a sua imensa aplicabilidade. A decadência, a prescrição e a preclusão são institutos jurídicos fundados na falta de agir daqueles que possuem um direito, visando a estabilidade das relações jurídicas pela punição, em face da omissão, dos que não buscam a realização desse seu direito.

Examinemos o que nos interessa para a decisão do caso em apreço: a preclusão. Sabemos que se trata da perda de um ato processual pela inércia ou intempestividade de sua prática. Como nos recorda De Plácido e Silva, “*indica propriamente a perda de determinada faculdade processual...*” (*Vocabulário Jurídico*, 27ª ed, Editora Forense, 2008, p. 1076).

Tal instituto visa garantir agilidade processual por meio da impulsão, pelas próprias partes, do processo administrativo ou judicial, impedindo que a demora de determinada parte no dever de se desincumbir de determinado ônus, cause uma demora exagerada no tempo do processo administrativo ou judicial. Nesse sentido, a lei determina que tal mora seja penalizada com a própria perda do ato processual, “*acarretando a superação daquele estágio do processo...*”, conforme ensina Celso Antonio Bandeira de Mello (*Curso de Direito Administrativo Brasileiro*, 24ª ed., Malheiros Editores, 2007, p. 1016).

Exatamente essa a inferência que se obtém da leitura do artigo 16, parágrafo 4º do Decreto nº 70.235/71:

“*Art. 16. A impugnação mencionará:*

...

§ 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;*
- b) *refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) *destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

§ 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.” (negritamos)*

Não obstante todo o exposto, não podemos, no caso em apreço, adotar o entendimento acima explicitado.

Nossa decisão deve ser tomada no âmbito do processo administrativo tributário, procedimento pelo qual a Administração Pública visa controlar a legalidade de seus atos.

Importante, nesse ponto, explicitar a função do processo administrativo dentro do ordenamento jurídico pátrio recordando que, para tanto, é necessário abordarmos a função do Estado dentro da sociedade moderna.

Em apertada síntese, podemos dizer, comungando a visão de Celso Antonio Bandeira de Melo (*ob. cit., p. 29*), que o Estado moderno desempenha três funções primordiais: legislativa, administrativa (ou executiva) e jurisdicional. Essas três funções se encontram distribuídas pelos Três Poderes, como se sabe, Legislativo, Executivo e Judiciário.

Muito embora se reconheça que nenhum dos Poderes exerça somente sua função precípua, é, inegavelmente, essa que o consagra e determina seu regramento e modelo de atuação. Essa ressalva é importante para se analisar a função do processo administrativo dentro do Poder Executivo, pois é justamente nesse poder que se encontra uma função importantíssima para sua atuação e que pode parecer, para um leigo, verdadeiro desvio de função.

A Administração Pública, exteriorização do Poder Executivo, tem a função precípua de realizar o interesse público, dando concretude aos comandos emanados dos Poderes Legislativo e Judiciário. Nesse sentido que se afirma serem princípios fundantes da Administração Pública *a supremacia do interesse público sobre o privado e a indisponibilidade do interesse público*. (Celso Bandeira de Melo suporta essa afirmação *in ob. cit, p.53*).

Decorre desses princípios enfeixadores do sistema jurídico que embasa a Administração Pública Brasileira, princípios fundantes do Direito Administrativo pátrio, a primazia do princípio da legalidade nesse ramo do Direito Público, pois ao submeter à Administração à lei, o ordenamento jurídico *“explicita a subordinação da atividade administrativa à lei e surge como decorrência natural da indisponibilidade do interesse*

público, noção esta que, conforme foi visto, informa o caráter da relação de administração”. (Celso Bandeira de Melo, *ob. cit.*, p. 72).

Nos dizeres de Hely Lopes Meirelles (*Direito Administrativo Brasileiro*, 32ª ed., Malheiros Editores, p. 87):

“A legalidade como princípio de administração (CF, art 37, caput), significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não pode se afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso” (grifamos)

É essa vinculação absoluta ao império da lei que exige que a Administração Pública controle a legalidade de seus próprios atos, independentemente de manifestação do particular, por meio do que se chama, *princípio do controle administrativo ou tutela, ou ainda autotutela*. Por isso, diz-se com razão que, o processo administrativo resguarda os interesses dos administrados.

Como todos os ramos do Direito Administrativo, também o ramo processual encontra seus limites interpretativos em seus princípios específicos. Muitos desses princípios se encontram positivados, embora denominados como “critérios” na Lei 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, especificamente no parágrafo único do artigo 2º, que preceitua:

“Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei;

III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;

IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;

V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público.

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

*X - **garantia dos direitos** à comunicação, à apresentação de alegações finais, à **produção de provas** e à **interposição de recursos**, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;*

XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei;

XII - impulso, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.” (grifamos)

Além desses princípios positivados, a doutrina elenca outros, não menos importantes, como por exemplo, o princípio da verdade material que nos interessa para o caso em concreto.

Lucas Rocha Furtado (*Curso de Direito Administrativo*, Ed. Fórum, 2007, p. 1209), com clareza que merece reprodução, assegura:

“Nos processos administrativos, diversamente do que ocorre com os processos judiciais, especialmente no âmbito do processo civil, os responsáveis pela condução dos autos não devem se ater às informações constantes dos autos para a formação das suas convicções e para a construção das decisões a serem proferidas.” (negritamos)

Continua o doutrinador:

*“Evidentemente que se espera que a denominada verdade formal, aquela que se extrai exclusivamente das informações constantes dos autos, corresponda a realidade dos fatos e a correta aplicação do direito. Ou seja, é de se esperar que a denominada verdade formal esteja em perfeita harmonia com a verdade material. Caso se constate eventual descompasso entre uma e outra, no entanto, os responsáveis pela condução do processo administrativo devem decidir com base na **verdade material**.”*

A realização do princípio da verdade material tem forte relação com o do formalismo moderado. Assim, exigências ou limitações formais não devem impedir que a Administração Pública decida com base na verdade material caso esta contrarie a verdade formal". (os grifos não constam do original)

Tal princípio, como sobredito, decorre do dever da Administração em buscar o interesse público que se atinge com a observância dos preceitos estabelecidos em lei.

Nesse ponto nossa vinculação à observância do princípio da verdade material se torna majorada, em face de nossa atuação como Administração Tributária.

Essa atuação, que tem por função precípua prover de recursos o Estado Democrático e Social de Direito, como se diz do Estado Brasileiro, para que este possa realizar os ditames constitucionais.

Porém, não se pode exigir a transferência de recursos do contribuinte para o Estado, além daqueles definidos e quantificados pela lei. Ao analisar a questão sob a ótica da tributação como forma de manutenção do Estado de Direito e das liberdades individuais, Luis Eduardo Schoueri (*Direito Tributário*, 3ª ed., Ed. Saraiva, 2013, p. 31), reconheceu que:

“O tributo surge, nessa perspectiva, como o preço dessa liberdade. Ele não se justifica como tal, mas somente na medida em que seja indispensável e na extensão em que se espera uma atuação estatal na construção de uma liberdade coletiva, de inclusão social.”

Por isso as receitas derivadas do Estado, consoante expressa determinação do Constituinte, são controladas exclusivamente pela lei. Explícita a imposição constitucional o princípio da legalidade expresso no artigo 150, inciso I, da Carta Magna. Ao tratar do tema, Schoueri (*ob cit.*, p. 279), recorda que:

“Em matéria tributária, o Princípio da Legalidade é anterior mesmo ao Estado de Direito. É o direito de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos arrecadados, são empregados.”

Verdadeira limitação constitucional ao poder de tributar, o Princípio da Legalidade é consubstanciado, segundo o artigo 146, II e III, por meio de *lei complementar a quem cabe regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária*, especialmente sobre o *lançamento tributário*, entre outros institutos. Coube ao Código Tributário Nacional, CTN, esse papel.

Não nos desviemos de nosso objetivo. Não podemos nos esquecer que estamos diante do controle de legalidade do ato administrativo do lançamento tributário.

Logo, devemos observar a disposição do CTN sobre a questão:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato

gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.” (grifamos)

Cristalina a disposição codicista sobre o lançamento tributário, em especial quanto à necessidade do mesmo em quantificar o tributo devido. Como nos recorda Luis Eduardo Schoueri (*ob. cit.*, p. 585), “a atividade do lançamento tem uma finalidade: apurar o “an” e o “quantum debeatur”: se é devido e o quanto é devido”.

Indiscutível o comando legal: o lançamento tributário, assim entendida também a notificação de lançamento, deve observar a ocorrência do fato gerador e apurar a base de cálculo do tributo devido.

No caso em apreço, evidenciou-se a ocorrência do fato gerador, pois o contribuinte declarou a renda auferida no ano calendário 2011. Quando da determinação da base de cálculo do tributo, a Administração Tributária glosou uma despesa dedutível por falta de comprovação dessa dedutibilidade.

Em defesa, o sujeito passivo se livra desse ônus, porém de forma intempestiva.

Nesse sentido se observa no caso concreto, verdadeira colisão de normas, antinomia aparente, uma vez que as disposições do Decreto nº 70.235/72 vão de encontro às determinações do CTN explicitadas.

Exsurge, portanto, a necessidade de interpretação por parte do aplicador do direito no sentido da solução da aparente antinomia. A interpretação sistêmica e principiológica, por todo o exposto, soluciona a questão.

O princípio da verdade material, **verdadeira materialização da observância da legalidade tributária**, impõe ao julgador administrativo o dever de analisar a prova que tem o condão de impedir o lançamento tributário advindo da glosa da despesa médica.

Por todo o acima exposto e restando incontroverso que os documentos, de pronto, evidenciam o direito à dedução da despesa médica, podemos concluir que, no caso em destaque, a forma (apresentação posterior à impugnação, em desatenção ao art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72) não deve se sobrepor ao conteúdo (decorrência direta do princípio da legalidade), de sorte que voto por dar provimento parcial ao recurso, para admitir a dedução da despesa médica no valor de R\$ 5.091,81.

Carlos Henrique de Oliveira - Relator do Voto Vencedor

Processo nº 10830.721832/2015-39
Acórdão n.º **2201-003.307**

S2-C2T1
Fl. 161

CÓPIA