



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.725143/2011-56
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2003-003.589 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 21 de setembro de 2021
Recorrente ANA PAULA MARIA SUAREZ FIORDOMO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.
PRECLUSÃO. OCORRÊNCIA.

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 e/ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o conselheiro Wilderson Botto (relator) que dava provimento parcial ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega.

(documento assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator(a)

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Wilderson Botto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Mon (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de exigência de IRPF (fls. 26/31), referente ao ano-calendário de 2008, exercício de 2009, no valor de R\$ 14.750,62, já acrescido de multa de ofício e juros de mora, em razão da **dedução indevida de dependente**, no valor de R\$ 1.655,88, da **dedução indevida de despesas médicas**, no valor de R\$ 22.906,52, e da **dedução indevida de despesas com instrução**, no valor de R\$ 2.592,29, todas por falta de comprovação, culminando com a apuração do imposto suplementar no valor de R\$ 7.467,54.

Cientificada do lançamento, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 2/3), pugnando pelo acatamento das despesas declaradas, cujos recibos e notas fiscais foram extraviados, ou seja, foram eliminados pelo profissional que confeccionou tal declaração. Manifesta discordância com a multa e os juros de mora cobrados, pois em momento algum pensou em sonegar informações, mas caso o fizesse seria por puro desconhecimento, por não conhecer esta área e sim sempre ter orientação do profissional dela. Requer, ao final, o cancelamento do débito fiscal reclamado.

Em sede de revisão do lançamento (fls. 37/38), foram restabelecidas as deduções de dependente e com instrução, tendo sido ajustado o imposto suplementar para R\$ 6.299,30.

Intimada, por edital, do despacho decisório proferido, ficou-se inerte (fls. 46).

Ao apreciar o feito, a DRJ/RJ1 (fls. 49/54), por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada, mantendo-se incólume o crédito tributário ajustado em sede de revisão do lançamento.

A decisão de primeira instância encontra-se assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2009

Ementa:

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS.

Tendo em vista a ausência de documentação comprobatória das despesas médicas declaradas e cujas glosas foram integralmente mantidas após a revisão de ofício, incabível alterar o lançamento.

RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, decorrendo de disposição expressa de lei.

DA MULTA DE OFÍCIO LANÇADA.

Nos casos de lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75% sobre o imposto nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e nos de declaração inexata.

JUROS DE MORA - APLICABILIDADE DA TAXA SELIC.

É cabível a cobrança de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), por expressa previsão legal.

Cientificada da decisão, em 11/03/2015 (fls. 58), a contribuinte, em 09/04/2015, interpôs recurso voluntário parcial (fls. 62), trazendo aos autos os comprovantes de pagamento das despesas médicas realizadas com a Clínica Regazzo Med. Cirurgia Plástica e com o plano de saúde Unimed Curitiba, gerido pela empresa Tramontina e Vieira Ltda., requerendo, ao final, o restabelecimento das aludidas despesas e o recálculo do débito fiscal reclamado.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 63/74.

É o relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 2003-003.589 - 2ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10980.725143/2011-56

Voto Vencido

Conselheiro Wilderson Botto - Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

Preliminares

Não foram alegadas questões preliminares no presente recurso.

Mérito

Da glosa das despesas médicas declaradas:

Insurge-se, a Recorrente, contra a decisão proferida pela DRJ/RJ1, somente em relação à glosa das despesas pagas à Clínica Reggazzo Med. Cirurgia Plástica (R\$ 8.505,00) e ao plano de saúde Unimed gerido pela empresa Tramontina e Vieira Ltda. (R\$ 782,00), **por falta de comprovação**, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, ancorados nas razões suscitadas na peça recursal, no sentido do acatamento das aludidas despesas declaradas.

Visando suprir o ônus que lhe competia, traz aos autos, dentre outros e em especial, cópia do demonstrativo de pagamentos emitido pela Unimed Curitiba e declaração fornecida pela Clínica Reggazzo, atestando os pagamentos realizados no ano-calendário de 2008 (fls. 67/68).

De início, cabe salientar que no processo administrativo fiscal os princípios da verdade material, da ampla defesa e do contraditório devem prevalecer, sobrepondo-se ao formalismo processual, sobretudo quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento, ou mesmo questionado pela decisão recorrida, caso em que é cabível a revisão do lançamento pela autoridade administrativa.

Nesse ponto o art. 149 do CTN, determina ao julgador administrativo realizar, de ofício, o julgamento que entender necessário, privilegiando o princípio da eficiência (art. 37, *caput*, CF), cujo objetivo é efetuar o controle de legalidade do lançamento fiscal, harmonizando-o com os dispositivos legais, de cunho material e processual, aplicáveis ao caso, calhando aqui, nessa ótica, por pertinente e indispensável, a análise dos documentos trazidos à colação pela Recorrente.

Pois bem. Feito o registro acima, e após análise dos autos, entendo que a pretensão recursal merece parcialmente prosperar, porquanto a Recorrente se desincumbiu do ônus que lhe competia.

Quanto ao plano de saúde, o demonstrativo de pagamentos fornecido pela Unimed Curitiba (fls. 67), apontam a Recorrente e seu filho/dependente declarado, João Pedro Fiordomo Diniz, como únicos beneficiários, especificando a participação financeira individualizada no referido plano (R\$ 428,84 e R\$ 258,90), restando, ao meu sentir, suprido o vício apontado, razão

pela qual afasto a glosa sobre a despesa realizada no limite dos pagamentos efetuados, no valor de R\$ 687,74.

Já em relação a despesa realizada com a Clínica Raggazzo Med. Cirurgia Plástica, no valor de R\$ 8.505,00, melhor sorte não socorre o Recorrente, uma vez que a declaração de recebimento acostada não se mostra, por si só, hábil e suficiente para atestar a realização da despesa e dos dispêndios, pois não traz o **endereço** da clínica contratada, cuja informação é exigida pela legislação de regência (art. 80, § 1º, III, do RIR/99), calhando aqui a manutenção da glosa operada.

Conclusão

Ante o exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao presente recurso, para restabelecer a dedução da despesa médica, no valor de R\$ 687,74, na base de cálculo do imposto de renda.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Wilderson Botto

Voto Vencedor

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega – Redator designado

Ainda que o Conselheiro Relator tenha fundamentado seu voto em argumentos um tanto robustos e técnicos, peço vênia para discordar da linha de raciocínio tal qual exposta e, no final, negar provimento ao Recurso Voluntário, de acordo com as razões a seguir delineadas.

Pois bem. Como se pode notar, as alegações formuladas pela contribuinte em seu recurso de fls. 62 resumem-se às deduções de despesas médicas realizadas com a Clínica Regazzo, no valor total de R\$ 8.505,00, e com a Tramontina e Vieira, no valor de R\$ 694,73. A propósito, observe-se que a contribuinte juntou ao Recurso o Demonstrativo de pagamentos da Unimed (fls. 67), a declaração do Dr. Marco Aurelio Regazzo e as faturas do cartão de crédito em que demonstra o pagamento à Clínica Regazzo (fls. 68/74).

É de se reconhecer, de logo, que, nos termos do artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72, a prova documental deve ser apresentada quando do oferecimento da impugnação, 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 ou (iii) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Confira-se:

“Decreto nº 70.235/72

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: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito).”

De acordo com os ensinamentos de Maria Teresa Martínez López e Marcelaha Cheffer Bianchini¹,

“Presidido pelo sistema da oficialidade, o processo administrativo fiscal caracteriza-se então como uma sequência ordenada de atos rumo à solução final – decisão. Para impedir que este caminho se prolongue por tempo indeterminado, a lei fixa o espaço máximo dentre dos quais os atos processuais devem ser validamente praticados, quer para a Fazenda, quer para o contribuinte. Assim, com ou sem colaboração das partes, a relação processual segue sua marcha procedimental em razão de imperativos jurídicos lastreados, precipuamente, no mecanismo dos prazos. Pode-se dizer que o processo administração não é uma coisa pronta, senão uma continuidade de atos que se deve fazer ao largo do tempo.

[...]

Nesse passo, o Processo Administrativo Fiscal prevê a concentração dos atos probatórios em momentos pré-estabelecidos, tanto no que diz respeito à instrução probatória por parte do Fisco como por parte do contribuinte, estabelecendo-se assim a necessária preclusão.”

A concentração dos atos processuais em momentos oportunos tem a finalidade de proteger o Estado contra a protelação injustificada do processo, como a proposição ilimitada de alegações, a não observância das fases lógicas do procedimento ou a ocultação proposital dos fatos pelo contribuinte em determinada fase processual.

Aliás, o próprio princípio do devido processo legal se manifesta por meio de outros princípios que vão além do princípio da verdade material. O processo requer andamento, desenvolvimento, marcha e conclusão. A segurança e a observância das regras previamente estabelecidas para a solução das lides constituem valores igualmente relevantes para o processo. E, nesse contexto, o instituto da preclusão previsto no artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 passa a ser figura indispensável ao devido processo legal e, portanto, de modo algum se revela incompatível com o Estado de Direito ou com o direito à ampla defesa ou com a busca pela verdade material².

De todo modo, o que deve restar claro é que a não apreciação de documentos trazidos aos autos apenas em sede recursal não afronta o princípio da ampla defesa do contribuinte, já que o instituto da preclusão previsto no artigo 16, § 4º do Decreto n 70.235/72 equivale a própria aplicação do princípio da verdade material o qual, aliás, confere ao julgador a

¹ LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. BIANCHINI, Marcela Cheffer. Aspectos polêmicos sobre o momento da apresentação da prova no processo administrativo federal.. In: NEDER, Marcos Vinicius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. (Coords.). São Paulo: Dialética: 2010. p. 36.

² LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. BIANCHINI, Marcela Cheffer. Aspectos polêmicos sobre o momento da apresentação da prova no processo administrativo federal.. In: NEDER, Marcos Vinicius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. (Coords.). São Paulo: Dialética: 2010, p. 37.

prerrogativa de verificar a legalidade do lançamento independentemente das provas carreadas ao processo.

É nesse mesmo sentido que Maria Teresa Martínez López e Marcela Cheffer Bianchini³ têm sustentado:

“Deve-se observar que a justificativa apresentada para o entendimento de que ocorre afronta ao princípio da ampla defesa quando não são apreciadas provas apresentadas após a impugnação é de índole constitucional e, portanto, para afastar a aplicabilidade do parágrafo 4º do artigo 16 do PAF, deve-se alegar sua inconstitucionalidade, mas é vedado por lei aos órgãos administrativos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

Não compartilhamos do entendimento expressado por esta corrente. Estando assegurado, por lei, o direito a apresentação de alegações e provas que caracterizariam o contraditório e a ampla defesa e, sendo a verdade material o objeto do Processo Administrativo Fiscal, assim como a celeridade processual, a oficialidade, dentre outros princípios, não se pode falar em desrespeito ao direito de defesa do contribuinte, pela aplicação do prazo de preclusão para apresentação das provas, já que é a própria aplicação do princípio da verdade material, que confere ao julgador a prerrogativa de verificar a legalidade do lançamento, independentemente das provas trazidas ao processo.”

Como não bastasse, note-se, ainda, que a justificativa apresentada por aqueles que entendem que ocorre afronta ao princípio da ampla defesa quando as provas apresentadas após a impugnação não são apreciadas é de índole constitucional e, assim, para afastar a aplicabilidade do parágrafo 4º do artigo 16 do PAF, deve-se alegar sua inconstitucionalidade, o que é vedado pela Súmula CARF n.º 2⁴.

Por outro lado, observe-se que, a depender do caso concreto, a apresentação das provas pode ocorrer após a impugnação e ainda que não seja o caso da aplicação de quaisquer das hipóteses constantes no artigo 16, § 4º do Decreto n.º 70.235/72, por força da aplicação do princípio da verdade material e com base no princípio do autocontrole da administração pública consubstanciado na Súmula 473/STF, do que se conclui, no final, que é, sim, possível flexibilizar a referida norma prevista no referido artigo 16, § 4º desde que, evidentemente, a prova apresentada seja inconteste e independa, pois, da análise de uma instância inferior, uma vez que a preclusão se encontra vinculada ao princípio do impulso processual.

Fixadas essas premissas iniciais, verifique-se que, no caso concreto, a recorrente indicou em sua Declaração pagamentos a Tramontina e Vieira Ltda no valor de R\$ 782,00 (fls. 19) e, agora, em sede recursal, dispõe que a Tramontina corresponde ao plano de Saúde Unimed. Trata-se, no mínimo, de uma situação embaraçosa. O Demonstrativo de pagamentos de fls. 67 não se trata de prova inconteste e, por isso mesmo, entenderia por não conhecê-lo.

³ LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. BIANCHINI, Marcela Cheffer. Aspectos polêmicos sobre o momento da apresentação da prova no processo administrativo federal.. In: NEDER, Marcos Vinicius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. (Coords.). São Paulo: Dialética: 2010, p. 48.

⁴ Cf. Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A partir de consulta ao CNPJ da Tramontina e Vieira Ltda é possível constatar que a referida empresa desenvolve atividades outras que não guardam qualquer similitude com a prestação de serviços médicos. Confira-se:

“CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL

46.18-4-99 - Outros representantes comerciais e agentes do comércio especializado em produtos não especificados anteriormente

CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS

68.10-2-02 - Aluguel de imóveis próprios”.

Quer dizer, os pagamentos indicados na Declaração de fls. 19 à Tramontina e Vieira Ltda no valor de R\$ 782,00 não guardam qualquer relação com a UNIMED. E tanto é que os valores são diferentes entre aquilo que foi declarado e aquilo que foi indicado no Demonstrativo de pagamentos de fls. 67.

Com base em tais fundamentos, externo meu entendimento pelo não conhecimento do demonstrativo de pagamentos da Unimed por se tratar de prova que não é inconteste e, aí, aplico, aqui, o artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 no sentido da ocorrência da preclusão quanto ao momento da apresentação da prova.

Por outro lado, e em relação às despesas e respectivas deduções com a Clínica Regazzo, entendo que a recorrente foi além e não apenas apresentou a declaração do Dr. Marco Regazzo (fls. 68) – segundo o Conselheiro Relator, a declaração, por si só, não é considerada como documento hábil para comprovar as despesas –, já que apresentou, também, as próprias faturas do cartão de crédito dos meses de fevereiro a julho de 2009 (fls.69/74) dando conta do pagamento à Clínica Regazzo, cujas parcelas foram divididas no valor de R\$ 933,33 – 6 parcelas, as quais totalizam o montante de R\$ 5.599,98.

Ou seja, em tese, a comprovação das despesas com a Clínica Regazzo ocorreu não apenas com base na declaração emitida pelo Dr. Marco Regazzo, mas, também, com base nas faturas do cartão de crédito.

O fato é que a contribuinte dispõe que pagou R\$ 3,000,00 em espécie e o restante no cartão. A somatória dos valores – aquilo que ela dispõe e o total das faturas – resulta no montante de R\$ 8.599,98. Além do mais a suposta cirurgia plástica foi realizada em 12/03/2008 e as faturas do cartão correspondem aos meses de janeiro a junho de 2009. Quer dizer, as informações não batem.

Por essas razões, também devo externar meu entendimento no mesmo sentido pelo não conhecimento dos documentos – Declaração do Dr. Marco Regazzo e faturas do Cartão de crédito – relativos aos supostos pagamentos à Clínica Regazzo justamente por se tratar de provas que não são incontestes, tendo ocorrido aí preclusão prevista no artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72.

Em senda conclusiva, note-se que o julgador apreciará a validade das alegações a partir do exame da consistência do conjunto de relatos linguísticos trazidos para sua comprovação, sendo que a versão dos fatos acolhida pelo julgador, no entanto, em razão das inevitáveis limitações que o conhecimento dos fatos padecem no momento em que se quer verificar o que efetivamente sucedeu, dificilmente terá atingido a verdade absoluta, aquela que tem a pretensão de ser universal. Em síntese, a conclusão baseada apenas nas provas trazidas aos autos retrata tão somente um juízo de probabilidade sobre o que ocorreu.

É nesse sentido que o artigo 29 do Decreto n.º 70.235/72 dispõe que a autoridade julgadora formará livremente sua convicção quando da apreciação da prova e poderá determinar as diligências que entender necessárias. Veja-se:

“Decreto n.º 70.235/72

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”

Trata-se do princípio do livre convencimento motivado do julgador segundo o qual a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos deve ser realizada de forma livre, não se cogitando da existência de critérios prefixados de hierarquia de provas, os quais, aliás, poderiam acabar determinando quais provas apresentariam maior ou menor peso no julgamento da lide.

Nas palavras de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López⁵,

“[...] Por este princípio, a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos é feita, livremente, pelo julgador, não havendo vinculação a critérios prefixados de hierarquia de provas, ou seja, não há preceito legal que determine quais as provas devem ter maior ou menor peso no julgamento da lide.

No momento de prolação da sentença, o julgador poderá, segundo o seu convencimento pessoal, formar a sua livre convicção sobre os elementos trazidos aos autos, podendo, se assim o quiser, adotar as diligências que entender necessárias à apuração da verdade material no que concerne tão somente aos fatos que constituem o processo. Em assim sendo, tem-se que o julgador é soberano na análise das provas produzidas nos autos, devendo decidir conforme o seu convencimento. Mas o livre convencimento não se confunde com arbítrio, não podendo, por exemplo, o julgador discordar simplesmente do previsto na norma legal sem argumentos jurídicos consistentes, nem indeferir provas sem que diga a razão, tampouco desconhecer as presunções e ficções legais aplicáveis ao caso concreto. Pelo princípio da persuasão racional, exige-se que o livre convencimento seja motivado, devendo o julgador declinar as razões que o levaram a valorar uma prova em detrimento de outra. A motivação equivale a uma justificativa, que no nosso entender deverá ser razoável e lógica, de forma a permitir a satisfação do processo administrativo.”

De fato, os documentos apresentados apenas nessa fase recursal não devem ser considerados como provas incontestas e, por isso mesmo, demandariam análise por parte da autoridade julgadora de 1ª instância, quer para negá-las ou para aceita-las.

Com base em tais fundamentos, entendo por manter a glosa em relação às despesas médicas supostamente realizadas com a Clínica Regazzo, no valor total de R\$ 8.505,00, e com a Tramontina e Vieira, no valor de R\$ 694,73, já que a contribuinte não apresentou, oportunamente, documentos que pudessem comprovar a veracidade de suas alegações, tendo ocorrido, no caso, a preclusão prevista no artigo 16, § 4º do Decreto n.º 70.235/72.

⁵ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei n.º 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que costa nos autos, conheço do presente recurso voluntário e entendo por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Savio Salomão de Almeida Nóbrega