



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11618.001527/2007-02
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-006.338 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de agosto de 2019
Recorrente VERA LUCIA ASSIS CARTAXO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA EM PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Em processo administrativo fiscal considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, nos termos do art. 17, do Decreto Lei n.º 70.235/72, devendo ser observado o disposto no artigo 16, inciso III, do citado diploma.

A apreciação de matéria não contestada expressamente pelo contribuinte quando da impugnação, não pôde ser apreciada pelo julgador de primeira instância. Em não tendo sido objeto do seu julgamento, não cabe ao julgador de segunda instância examiná-la, configurando, portanto, a preclusão processual no que diz respeito a parte do lançamento, especificamente à multa isolada, que é parte integrante do auto de infração.

GLOSAS DE DESPESAS MÉDICAS COM DEDUÇÕES INDEVIDAS. PROCEDÊNCIA. COMPROVAÇÃO. DOCUMENTOS IDÔNEOS APRESENTADOS EM FASE RECURSAL. PROCEDÊNCIA.

São admissíveis as deduções incluídas em Declaração de Ajuste Anual quando comprovadas as exigências legais para a dedutibilidade, com documentação hábil e idônea. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

Tendo o contribuinte realizado a comprovação dos efetivos pagamentos das despesas médicas por meio de documentos idôneos, deve ser afastada parcialmente a glosa referente ao devido legal.

Comprovada idoneamente por documentos que demonstrem a possibilidade de afastar a glosa do Imposto de Renda, ainda que em fase recursal, deve ser admitido os comprovantes apresentados a destempo, com fundamento no princípio do formalismo moderado, não subsistindo o lançamento quanto a este aspecto.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso, não conhecendo das matérias não impugnadas, e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para cancelar a glosa de despesas médicas no valor de R\$16.512,49.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antônio Savio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado), Wilderson Botto (suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente). A Conselheira Juliana Marteli Fais Feriato, em razão da ausência, foi substituída pelo Conselheiro Virgílio Cansino Gil, suplente convocado.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por VERA LUCIA ASSIS CARTAXO, contra acórdão de julgamento N.º 11-30.196, proferido pela 6ª Turma da DRJ/REC- Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE).

O lançamento se dá em razão da glosa do valor indevidamente deduzido a título de Despesas Médicas por falta de comprovação, e ainda, da glosa valores deduzidos indevidamente a título de Contribuição à Previdência e Fapi, também por falta de comprovação.

Ocorreu ainda que, confrontando o Valor dos Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoa Jurídica declarados, com o valor dos rendimentos informados pelas fontes pagadoras em Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte — Dirf, para o titular ou dependentes, constatou-se omissão de rendimentos sujeitos à tabela progressiva no valor de R\$ 78.909,14 (Setenta e oito mil, novecentos e nove reais e quatorze centavos).

A decisão de primeira instância constatou que a contribuinte deixou de impugnar praticamente todo auto de lançamento, informando nos seguintes termos:

“Alega em apertada síntese que "tendo em sua declaração sido considerada todas as despesas com deduções, levando-se esta repartição em consideração apenas as receitas que foram declaradas pela mesma, e acrescidas as que não tinham sido declaradas".

A impugnante reconhece que deixou de declarar rendimentos auferidos no ano calendário, e que apresenta os mesmos em anexo, reconhecendo que com essas modificações a mesma deveria recolher ao erário o valor discriminado nos anexos desta impugnação”.

Assim, a DRJ de origem considerou não impugnada a matéria quanto à omissão de rendimentos, e no tocante às deduções de despesas médicas teria não apresentando comprovante que pudesse dar lastro à dedução considerada indevida.

Em seu recurso voluntário apresentou uma série de argumentos, alegando o princípio da dúvida relativa, bem como apresenta comprovantes das despesas médicas havidas, com recibos, laudo de atendimentos e demais informações médicas (e-fls 96 e seguintes).

Em seu pedido requer:

“Em face de todo o exposto e provado, espera a contribuinte, ora recorrente, que este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais julgue procedente referido recurso e reforme a decisão da primeira instância administrativa, e, ao final, diante da juntada de todos os documentos comprobatórios das despesas médicas e rendimentos auferidos através de pessoa jurídica, que seja **anulada a cobrança do imposto de renda no valor de R\$ 16.164,11**(Dezesseis mil cento e sessenta e quatro reais e onze centavos), referente ao Ano Calendário 2004 - Exercício 2005, determinado que seja cobrando e pago de imposto de renda ano calendário 2004 o valor de R\$ 8.936,27(Oito mil novecentos e trinta e seis reais e vinte e sete centavos), conforme estabelecido em Retificação de Declaração do Imposto de Renda — Ano Calendário 2004 — Exercício 2005 que segue anexo”.

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo. Assim, passo a analisá-lo.

DA DELIMITAÇÃO DA LIDE

A recorrente vem a este Conselho apresentar suas irresignações, sendo que o lançamento trata das seguintes situações específicas: dedução indevida por despesas médicas e omissão de rendimentos percebidos de pessoa jurídica, e despesas com previdência privada, onde a DRJ de origem assim decidiu: *“A impugnante também não questiona a omissão de rendimentos e nem quanto à Dedução de Previdência Privada e Fapi o que caracteriza matéria não impugnada”*.

Portanto, quanto a essas matérias não houve impugnação. Assim, em sede de segunda instância a matéria não foi devolvida a esse colegiado para julgamento.

O artigo 16, do , Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, impõe o seguinte:

"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"; *Grifou-se.*

A falta de impugnação em primeira instância impede este julgador de analisar a matéria, uma vez que estaria precluso o direito do contribuinte em contestar matéria de seu

interesse, e que por consequência estaria sendo suprimida instância, em desobediência ao que dispõe o art. 17, Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972., *in verbis*:

“Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante”.

Nessas circunstâncias, está pacificado e sedimentado o entendimento de que se não houve impugnação em sede de primeira instância o julgador *ad quem* fica impedido de analisar a matéria não contestada, não cabendo nenhuma exceção ao presente caso, conforme se transcreve parte da emenda proferida no processo n.º [10920.001930/96-50](#), Acórdão n.º 201-73725, julgado em 12/04/2000, de relatoria da então Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, transcrito abaixo:

"(...)

A apreciação de matéria não aduzida pelo contribuinte quando da impugnação fere o princípio do duplo grau de jurisdição, uma vez que, não impugnada, tal matéria não pôde ser apreciada pelo julgador de primeira instância, não tendo sido objeto do seu julgamento não cabendo portanto, ao julgador de segunda instância examiná-la.

MULTA DE OFÍCIO - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária (art. 161 do CTN)". *Grifou-se.*

Por outro lado, 1quanto à glosa de despesa médica a fiscalização entendeu que não houve comprovação das despesas médicas deduzidas. Assim, somente essa matéria está devolvida a esse colegiado, da qual passo a analisar.

DA GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS

O enquadramento legal dos fatos assim foi realizado:

Dedução Indevida de Despesas Médicas

Conforme disposto no art. 73 do Decreto n.º 3.000199 — RIR/99, todas as deduções pleiteadas na Declaração de Ajuste Anual estão sujeitas à comprovação ou justificação.

Regularmente intimado, o contribuinte não atendeu a Intimação até a presente data. Em decorrência do não atendimento da referida intimação, foi glosado o valor de **R\$16.512,49** deduzido indevidamente a título de Despesas Médicas, por falta de comprovação.

Exigiu-se do contribuinte a apresentação de comprovação da efetividade dos pagamentos havidas com as despesas médicas indicadas e questionadas. Isso porque a Lei nº 9.250/95, em seu art. 8º, inciso II, “a”, e § 2º, incisos I a V, cujos dispositivos seguem abaixo transcritos, estabelece que:

"Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

[...]

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

.....

§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III - limita-se a **pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu**, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário". (grifou-se).

A recorrente que deixou de juntar documentos comprobatórios em sede de primeira instância o faz agora, nas e-fls. 96 e seguintes, juntado recibos e laudos dos tratamentos realizados.

O artigo 16 § 4º do Decreto 70.235/72 determina que a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro documento processual, a menos que: *i)* fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; *ii)* refira-se a fato ou a direito superveniente; *iii)* destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Entretanto, em razão do princípio do formalismo moderado que se aplica a processos administrativos, em casos de apresentação de documento extemporâneo mas idôneo, esse Conselho tem admitido o acolhimento de provas em fase recursal, como se verifica pelas ementas abaixo transcritas:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. AUTUAÇÃO POR DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO IDÔNEA EM FASE RECURSAL. ADMITIDA EM HOMENAGEM AO PRINCÍPIO DO FORMALISMO MODERADO.

Comprovada idoneamente, por demonstrativos de pagamentos que atendem as exigências legais, ainda que em fase recursal, deve ser admitida os comprovantes apresentados a destempo, com fundamento no princípio do formalismo moderado, não subsistindo o lançamento quanto a este aspecto.

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. O art. 16 do Decreto n. 70.235/72 deve ser interpretado com temperamento em decorrência dos demais princípios que informam o processo administrativo fiscal, especialmente instrumentalidade das formas e formalismo moderado. O controle da legalidade do ato de lançamento e busca da "verdade material" alçada como princípio pela jurisprudência dessa Corte impõem flexibilidade na interpretação de regras relativas à instrução da causa, tanto no tocante à iniciativa quanto ao momento da produção da prova. Recurso voluntário provido para anular decisão de primeira instância." (Acórdão n.º 1102-000.859, 1ª Câmara/2ª Turma Ordinária, 1ª Seção, julgado em 09/04/2013).

Assim, diante dos documentos juntados em sede de segunda instância pela recorrente, em atendimento à ampla defesa e contraditório, consoante o formalismo moderado, acolho-os para análise.

Assim, passo analisá-los.

O que importa para o processo é a comprovação das despesas médicas havidas para o ano calendário de 2004, ao passo que analiso que estes se encontram nas e-fls. 131 e seguintes.

1. Nas e-fls. 133 encontra-se uma declaração do profissional Nelsa Regina Nunes Gomes- CRO/PB 3218, especialista em Prótese Dentária, havendo atestado do tratamento realizado no período autuado, e 3 recibos na quantia de R\$ 590,00, totalizando a quantia de **R\$ 1.770,00** (um mil, setecentos e setenta reais). Nas e-fls. 137 foi juntada a ficha técnica de atendimento, informando inclusive as datas de consultas realizadas.
2. Nas e-fls. 138, existe uma declaração do tratamento realizado pelo profissional José Cazuza de Lima Junior - CRO/PB 2655, especialista em Endodontia. Nas e-fls. 139 foram juntados os recibos importância de **R\$ 1.330,00** (Hum mil e trezentos e trinta reais), pela execução do tratamento mencionado da seguinte forma: R\$ 444,00 (quatrocentos e quarenta e quatro reais) referente ao mês de outubro/2004; R\$ 443,00 (quatrocentos e quarenta e três reais) ao mês de novembro/2004 e R\$ 443,00 (quatrocentos e quarenta e três reais) ao mês de dezembro/2004 . Igualmente, na e-fl. 142/143 foi juntada a ficha técnica de atendimento, informando inclusive as datas de consultas realizadas.
3. Já nas e-fls. 145 e seguintes, existe uma declaração do tratamento realizado pela profissional Cláudia Valéria Ribeiro de Paz Oliveira psicóloga - CRP/PB 131705, e que teria realizado acompanhamento da recorrente, nos seguintes termos :

"(...) esteve sob acompanhamento psicológico de Janeiro a dezembro de 2004, submetida à psicoterapia domiciliar, sendo realizadas 02 (duas) sessões semanais, mediante o quadro ansioso somado a grau de estresse elevado e, rejeição da patologia da Síndrome do Túnel do Carpo Bilateral; que limita suas atividades profissionais por ser médica anestesista e urgentista, necessitando de maior diligência e precisão de ambas as mãos para a realização dos procedimentos que sua profissão exige".

O referido tratamento, segundo consta dos recibos juntados nas e-fls. 146 e seguintes, teve custo total de **R\$ 6.240,00** (Seis mil e duzentos e quarenta reais). Nas e-fls. 159 e seguintes consta a ficha de atendimento da paciente, ora recorrente.

4. Na e-fl. 163 foi juntada declaração de tratamento fisioterapêutico da recorrente pelo profissional Pedro Antônio Pires de Sá, realizado nos seguintes meses: janeiro a junho/2004 e agosto a dezembro/2004. Outrossim, os recibos foram juntados nas e-fls. 164 e seguintes, totalizando a importância de **R\$ 4.960,00** (Quatro mil e novecentos e sessenta reais) da seguinte maneira: R\$ 620,00 (Seiscentos e vinte reais) referente às sessões realizadas nos meses de março/2004; abril/2004; maio/2004 e junho/2004. Como também nos meses de agosto/2004; setembro/2004; outubro/2004 e novembro/2004. Sendo realizadas 02 (duas) sessões semanais específicas para cada braço direito e esquerdo, de 15 em 15 dias. Nas e-fls. 172 e seguintes foi juntado a descrição do tratamento aplicado, de forma minuciosa.
5. Na e-fl. 177 consta a comprovação com a UNIMED, totalizando R\$ 2.212,49 (dois mil duzentos e doze reais, e quarenta e nove centavos).

Assim, diante dos documentos idôneos juntados pelo recorrente, em atendimento à ampla defesa e contraditório, consoante o formalismo moderado, afasto a glosa lançada a título de despesas médicas quantia de **R\$16.512,49** (dezesseis mil, quinhentos e doze reais e quarenta e nove centavos), exatamente os valores glosados na Notificação de Lançamento.

Os recibos apresentados preenchem as exigências legais, tais como: os pagamentos sejam especificados e comprovados com documentos originais que indiquem nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF), de quem recebeu os supostos valores pagos, inscrições nos Conselhos Profissionais indicados (e conferidos no endereço eletrônico dos respectivos Conselhos de Classe).

Esses elementos se ajustam com as exigências da legislação em vigor, bem como às imposições da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme a Instrução Normativa n.º 15 de 2001, da SRFB, em seu artigo 46, assim impõe:

"IN SRF 15, de 2001 INSRF15, de 2001.

Art.46. A dedução a título de despesas médicas é condicionada a que os pagamentos sejam especificados e comprovados com documentos originais que indiquem nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, a comprovação ser feita com a indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento".

No que diz respeito aos comprovantes de pagamento, cito ainda Instrução Normativa n.º 1.500, de 2014, da Receita Federal do Brasil, em que seu artigo 97, dispõe o seguinte:

"Art. 97. A dedução a título de despesas médicas limita-se a pagamentos especificados e comprovados mediante documento fiscal ou outra documentação hábil e idônea que contenha, no mínimo:

I - nome, endereço, número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou CNPJ do prestador do serviço;

II - a identificação do responsável pelo pagamento, bem como a do beneficiário caso seja pessoa diversa daquela;

III - data de sua emissão; e

IV - assinatura do prestador do serviço.

Nesse sentido, o contribuinte deve comprovar de forma idônea as deduções pretendidas, consoante prescreve o artigo 73 e § I o do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, estabelece que:

"Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a § 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".

A prova isolada da emissão dos recibos por si só, pode não convencer o julgador, porém quando forma um conjunto de informações acaba estabelecendo conexão dos fatos descritos. Nesse sentido, o julgador administrativo não está adstrito a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo instituir uma análise a partir do cotejamento de elementos que possam formar sua convicção ao caso concreto.

Pois bem, existe nos autos declaração de atendimento, fichas de atendimentos ou demais documentos que dão lastros aos serviços prestados à recorrente. Esses documentos retiram a dúvida dos recibos emitidos, onde constam exatamente para quem foi o tratamento realizado.

Na busca da verdade material, princípio este vinculado ao processo administrativo fiscal, forma o julgador seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, conclusiva por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

Encontra-se sedimentada a jurisprudência deste Conselho neste sentido, consoante se verifica pelo aresto abaixo:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano- calendário: 2005

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

(...)

(Acórdão nº 3803004.284 – 3ª Turma Especial. Sessão de 26 de junho de 2013). *Grifou-se.*

Assim, tendo em vista que não houve a comprovação por parte do contribuinte, da efetiva prestação dos serviços, há que se manter a glosa da dedução pleiteada.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso interposto, não o recebendo quanto à matéria não impugnada em sede de primeira instância, e no que for conhecido dar parcial provimento para afastar a exigência do crédito fiscal no que diz respeito às deduções de despesas médicas, na quantia total de R\$16.512,49 (dezesesseis mil, quinhentos e doze reais e quarenta e nove centavos), mantendo-se as demais exigências do crédito

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha
Relator