



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13678.001009/2008-82
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-003.991 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2021
Recorrente SEBASTIÃO GALENO DA SILVA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

INOVAÇÃO RECURSAL. ALEGAÇÕES. NÃO CONHECIMENTO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO SUPRESSÃO DE INSTÂNCIAS.

O Recurso Voluntário deve ater-se às matérias mencionadas na impugnação e analisadas na decisão recorrida, de modo que as alegações que não tenham sido arguidas na impugnação não podem ser conhecidas pela autoridade julgadora revisora por se tratar de matérias preclusas, de modo que se este Tribunal entendesse por conhecê-las estaria aí por violar o princípio da não supressão de instância que é de todo aplicável no âmbito do processo administrativo fiscal.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO. INOCORRÊNCIA.

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.

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. PAGAMENTOS ESPECIFICADOS E COMPROVADOS. REQUISITOS FORMAIS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. RECIBOS. DECLARAÇÕES. DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS.

Os recibos, declarações e outros documentos equivalentes que são fornecidos por profissionais de saúde devem ser considerados como suficientes para fins de comprovação das deduções de despesas médicas apenas nas hipóteses em que contém as informações e os requisitos mínimos previstos na legislação de regência, tais como nome, endereço, número de inscrição do CNPJ do prestador do serviço, data da emissão do recibo e assinatura do prestador do serviço.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso, não se conhecendo, pois, da alegação de nulidade do auto infração, e, na parte conhecida, em dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Savio Salomao de Almeida Nobrega - Relator(a)

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

Relatório

Trata-se, na origem, de Notificação de Lançamento por meio da qual foi constituído crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, relativo ao ano-calendário de 2004, o qual restou apurado no montante total de R\$ 11.853,70, , incluindo-se aí a exigência do imposto suplementar, a incidência dos juros de mora e a aplicação da multa de ofício de 75% (fls. 03).

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 04/05, a autoridade fiscal constatou as infrações de dedução indevida de despesas médicas, no montante de R\$ 13.726,41, consideradas indevidas por falta de comprovação, de acordo com o artigo 73 do Decreto nº 3.000/99, e dedução indevida de previdência privada, no valor de R\$ 6.945,63, por falta de comprovação. Informa autoridade fiscal que, intimado, o contribuinte não atendeu à intimação.

O contribuinte foi notificado da autuação fiscal e apresentou, tempestivamente, impugnação de fls. 21/22 por meio da qual alegou, em síntese, que não lhe foi dada oportunidade para apresentar a documentação que estava por juntar, pois, conforme constava da tela de consulta de postagem anexada, o Correio foi à sua residência uma única vez para entregar a intimação e, portanto, não tendo o encontrando, devolveu-a para a Receita, que não fez nova tentativa de envio e concluiu, no final, pelo não atendimento por parte do impugnante.

O processo foi devolvido à DRF de origem para os fins previstos na Instrução Normativa RFB nº 1.061, de 04.08.2011, culminando na revisão do lançamento feita pela autoridade lançadora que, diante dos documentos apresentados pela defesa, restabeleceu a dedução referente à previdência privada de R\$6.945,63, valor este registrado no Informe de Rendimentos Financeiro fornecido pelo Banco Itaú. E, aí, foi emitido o Despacho Decisório de fls. 37/38 por meio do qual foi excluído o valor de imposto suplementar de R\$1.882,55 (um mil, oitocentos e oitenta e dois reais e cinquenta e cinco centavos).

Os autos retornaram, então, à DRJ para análise do imposto remanescente, no valor de R\$3.537,28 (três mil, quinhentos e trinta e sete reais e vinte e oito centavos), decorrente da glosa mantida integralmente, relativa à dedução das despesas médicas, valor de R\$13726,41.

E, aí, o contribuinte manifestou-se às fls. 43 a 44, alegando, em síntese, que os recibos foram emitidos por profissionais qualificados e regularizados, que a prestação dos serviços foi realizada para o seu próprio tratamento e que a informação do endereço dos profissionais não é necessária, uma vez que os serviços podem ser prestados no consultório ou em residência do paciente. Informou a juntada do Comprovante de Rendimentos fornecido pelo Ministério da Saúde (fls. 45), com registro de despesa médica no valor de R\$1.726,41.

Na sequência, os autos foram reencaminhados para que a autoridade julgadora de 1ª instância apreciasse a impugnação e, aí, em Acórdão de fls. 55/58, a 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte - MG entendeu por julgá-la parcialmente procedente, porquanto o comprovante de rendimentos pagos e de retenção do imposto de renda na fonte emitido pela Ministério da Saúde, enquanto fonte pagadora, atestava a realização de pagamentos a título de despesas médicas no montante de R\$ 1.728,41. Ao final, o referido acórdão restou ementado nos seguintes termos:

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

Ano-calendário: 2004

DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO PARCIAL.

A dedução de despesas médicas no montante comprovado por documentação hábil e idônea deve ser restabelecida. Em contrapartida, mantém-se a glosa da dedução de valores que, questionada pelo Fisco, não foi comprovada na forma estabelecida pela legislação tributária.

Cientificado da decisão de primeira instância, inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, alegando, em apertada síntese, os argumentos deduzidos na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Savio Salomao De Almeida Nobrega - Relator(a)

De início, registre-se que o contribuinte foi intimado do resultado da decisão de 1ª instância em 25/03/2013 (fls. 67) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 68/75, protocolado em 25/04/2013.

Considerando que o recurso foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo.

Observo, de logo, que o recorrente alega, preliminarmente, a nulidade do auto de infração e, no mérito, que os serviços médicos tais quais descritos nos recibos foram efetivamente realizados e, ainda, que os respectivos recibos foram confeccionados com base no artigo 80, inciso III do Decreto nº 3.000/99 e apresentam todas as informações exigidas pela legislação de regência.

Pois bem. Antes de analisar as alegações formuladas, impende fazer uma observação de ordem processual no sentido de reconhecer que, quando da apresentação da

impugnação de fls. 21/22, o ora recorrente não suscitou quaisquer questões acerca da nulidade do auto de infração, de modo que tal alegação deve ser considerada como alegação nova.

Confira-se que a interposição do recurso transfere ao órgão *ad quem* apenas o conhecimento das matérias que já foram impugnadas. A matéria devolvida à instância recursal é apenas aquela expressamente contraditada na peça impugnatória. Eis aí o efeito devolutivo típico dos recursos. É por isso mesmo que se diz que a impugnação fixa os limites da controvérsia.

Nas palavras dos processualistas Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha¹,

“A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão *ad quem*. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: *tantum devolutum quantum appellatum*. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) *a quo*. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC). A extensão do efeito devolutivo determina o objeto litigioso, a questão principal do procedimento recursal. Trata-se da dimensão horizontal do efeito devolutivo.

A profundidade do efeito devolutivo determina as questões que devem ser examinadas pelo órgão *ad quem* para decidir o objeto litigioso do recurso. Trata-se da dimensão vertical do efeito devolutivo. A profundidade identifica-se com o material que há de trabalhar o órgão *ad quem* para julgar. Para decidir, o juízo *a quo* deveria resolver questões atinentes ao pedido e à defesa. A decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas. Em que medida competirá ao tribunal a respectiva apreciação?

O § 1º do art. 1.013 do CPC diz que serão objeto da apreciação do tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, desde que relacionadas ao capítulo impugnado. Assim, se o juízo *a quo* extingue o processo pela compensação, o tribunal poderá, negando-a, apreciar as demais questões de mérito, sobre as quais o juiz não chegou a pronunciar-se. Ora, para julgar, o órgão *a quo* não está obrigado a resolver todas as questões atinentes aos fundamentos do pedido e da defesa; se acolher um dos fundamentos do autor, não terá de examinar os demais; se acolher um dos fundamentos da defesa do réu, *idem*. Na decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas: ‘basta que decida aquelas suficientes à fundamentação da conclusão a que chega no dispositivo da sentença.’”

É na impugnação que o contribuinte deve expor os motivos de fato e de direito em que se fundamenta sua pretensão, bem como os pontos e as razões pelas quais não concorda com a autuação, conforme prescreve o artigo 16, inciso III do Decreto nº 70.235/72, cuja redação transcrevo abaixo:

“Decreto nº 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

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).”

¹ DIDIER JR. Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. Curso de Direito Processual Civil: Meios de Impugnação às Decisões Judiciais e Processo nos Tribunais. vol. 3. 13. ed. reform. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 143-144.

É nesse sentido que a jurisprudência deste Tribunal Administrativo tem sido construída, conforme se verifica do precedente citado abaixo:

“MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso voluntário deve ater-se a matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa.

(Processo n.º 13558.000939/2008-85. Acórdão n.º 2002-000.469. Conselheiro(a) Relator(a) Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez. Publicado em 11.12.2018).”

Com fundamento nos artigos 16, inciso III do Decreto n.º 70.235/72, entendo por não conhecer da alegação de nulidade do auto de infração por se tratar de alegação nova de modo que se esta autoridade julgadora, enquanto instância revisora, entendesse por conhecê-la estaria aí por violar o princípio da não supressão de instância que é de todo aplicável no âmbito do processo administrativo fiscal.

Ainda em senda inicial, percebe-se que, quando da apresentação do presente recurso voluntário, o contribuinte entendeu por colacionar aos autos a declaração emitida pela profissional Karen Garcia Rangel (fls. 84) e os relatórios médicos elaborados pelo profissional Erik Pinto Orlandi (fls. 85/95).

Pois bem. É de se reconhecer, de plano, que, nos termos do artigo 16, § 4º do Decreto n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito).”

O fato é que a apresentação da referida documentação apenas em sede recursal se enquadra, com perfeição, na hipótese constante do artigo 16, § 4º, alínea “c” do Decreto n.º 70.235/72, uma vez que os documentos se destinam a contrapor fatos ou razões levantadas pela autoridade julgadora de 1ª instância, não havendo se falar aí na ocorrência da preclusão no que diz com o momento da apresentação da prova.

Dito isto, passemos, então, ao exame das alegações meritórias acerca da glosa das deduções de despesas médicas cujas glosas restaram mantidas pela autoridade julgadora de 1ª instância.

Pois bem. Verifique-se, de plano, que a legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física dispõe que as despesas médicas podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto devido no ano-calendário, nos termos do que dispõem os artigos 8º da Lei nº 8.134/1990 e 8º, inciso II da Lei nº 9.250/1995. Confira-se:

“Lei nº 8.134/1990

Art. 8º Na declaração anual (art. 9º), poderão ser deduzidos:

I - os pagamentos feitos, no ano-base, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos;

Lei nº 9.250/1995

CAPÍTULO III – DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS

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

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

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

[...]

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

[...]

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

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

A legislação de regência do Imposto de Renda vigente à época dos fatos aqui discutidos² também cuidou de dispor sobre a comprovação das deduções do imposto, conforme se verifica dos artigos 73, *caput* e 80, *caput* e § 1º do Decreto nº 3.000/99:

² Confira-se que de acordo com o artigo 144 da Lei nº 5.172/66, "O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada", o que

“Decreto nº 3.000/99**TÍTULO V – DEDUÇÕES****CAPÍTULO I – DISPOSIÇÕES GERAIS**

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

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

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na esfera administrativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 5º).

CAPÍTULO III - DEDUÇÃO NA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS**Seção I - Despesas Médicas**

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

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 Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ 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.”

A própria a Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, enquanto norma complementar, dispõe que as deduções de despesas médicas devem ser comprovadas por documentos fiscais ou outros documentos hábeis e idôneos que contenham, no mínimo, as informações ali discriminadas. Veja-se:

“Instrução Normativa RFB nº 1.500/2014

significa dizer que os fatos aqui discutidos devem ser analisados sob as disposições normativas constantes do Decreto nº 3.000/99, o qual, hoje, encontra-se revogado.

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.

§ 1º Fica dispensado o disposto no inciso IV do caput na hipótese de emissão de documento fiscal.

[...]

§ 4º A ausência de endereço em recibo médico é razão para ensejar a não aceitação desse documento como meio de prova de despesa médica, porém não impede que outras provas sejam utilizadas, a exemplo da consulta aos sistemas informatizados da RFB. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1756, de 31 de outubro de 2017).”

A rigor, os recibos e declarações emitidos pelos profissionais médicos que contenham as informações mínimas exigidas pela legislação de regência serão considerados como hábeis e idôneos para fins de comprovação das despesas médicas apenas nos casos em que a autoridade autuante não exige que as respectivas despesas sejam comprovadas por documentos que demonstrem, de forma inconteste, que os serviços médicos foram efetivamente realizados e, sobretudo, que o beneficiário realmente realizou o pagamento de tais serviços.

Ou seja, nas hipóteses em que a autuação fiscal é lavrada com base na falta de apresentação de documentos que comprovam a efetiva prestação dos serviços médicos e os efetivos pagamentos e/ou desembolsos, decerto que apenas quando o contribuinte comprova a efetividade das despesas a partir da apresentação de TED's, DOC's, extratos bancários, cheques nominais etc. é que o lançamento pode ser cancelado, de sorte que, em casos tais, os recibos não serão suficiente para tanto.

Fixadas essas premissas, observe-se que, no caso concreto, e de acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 04/05, a motivação do lançamento no que diz com as deduções indevidas de despesas médicas foi a falta de comprovação das despesas, de acordo com o artigo 73 do Decreto n.º 3.000/99, já que o contribuinte acabou não atendendo a intimação fiscal.

Decerto que os recibos emitidos pelos profissionais Karen Garcia Miguel (fls. 29) e Erik Pinto Orlandi (fls. 29/32) não apresentam todos requisitos formais tais quais previstos na legislação de regência. Todavia, o contribuinte entendeu por colacionar aos autos, em sede recursal, a declaração emitida pela profissional Karen Garcia Rangel (fls. 84) e os relatórios médicos elaborados pelo profissional Erik Pinto Orlandi (fls. 85/95), os quais, analisados em conjunto com os respectivos recibos apresentados anteriormente, apresentam todos os requisitos previstos nos artigos 8º, § 2º, inciso III da Lei n.º 9.250/1995 e 80, § 1º, inciso III do Decreto n.º 3.000/99, combinado com o artigo 97 da Instrução Normativa RFB n.º 1.500/2014 e, por isso mesmo, devem ser considerados como documentos hábeis e idôneos para fins de comprovação da dedução das despesas médicas tais quais pleiteadas na Declaração de Ajuste Anual de 2004.

A título de informação, note-se que é bem verdade que o recibo emitido pela fisioterapeuta Karem Garcia Rangel (fls. 29) tanto não indicava o paciente das sessões de fisioterapia quanto não apontava o endereço da profissional, assim como ocorrera com os recibos emitidos pelo médico Erik Pinto Orlandi (fls. 29/32), os quais, também, não indicavam o real beneficiário do tratamento clínico nem informava o endereço do emitente, sendo que a apresentação em sede recursal da declaração emitida pela profissional Karen Garcia Rangel (fls. 84) e os relatórios médicos elaborados pelo profissional Erik Pinto Orlandi (fls. 85/95) acabaram indicando as informações que faltavam e as quais foram objeto da manutenção da glosa por parte da autoridade julgadora de 1ª instância.

Com base em tais fundamentos, entendo por reestabelecer a dedutibilidade das despesas médicas declaradas com os profissionais Karen Garcia Miguel e Erik Pinto Orlandi.

Conclusão

Por todas essas razões e por tudo que consta nos autos, conheço parcialmente do presente recurso voluntário, não se conhecendo, pois, da alegação de nulidade do auto infração, e, na parte conhecida, entendo dar provimento ao recurso para reestabelecer a dedutibilidade das despesas médicas declaradas com os profissionais Karen Garcia Miguel e Erik Pinto Orlandi.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega