



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

**Processo n°** 15504.722336/2011-94  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2101-002.485 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de maio de 2014  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** GERALDO SENRA DELGADO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008, 2009, 2010

*DEDUÇÃO DE DESPESA MÉDICA. COMPROVAÇÃO.* A comprovação do alegado pelo contribuinte, nos termos do Regulamento do Imposto sobre a Renda, deve ser considerada pelo julgador administrativo em sua decisão, em face de sua vinculação com o princípio da legalidade do lançamento tributário, consubstanciado pelo princípio da verdade material que vige no processo administrativo tributário.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencida a conselheira Maria Cleci Coti Martins, que votou por negar provimento ao recurso.

*(assinado eletronicamente)*

MARIA CLECI COTI MARTINS - Presidente em exercício e Relatora

*(assinado eletronicamente)*

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARIA CLECI COTI MARTINS (Presidente em exercício), CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA (Redator), ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, GILVANSI ANTONIO DE OLIVEIRA SOUSA, HEITOR DE SOUZA LIMA JUNIOR, EDUARDO DE SOUZA LEÃO

## Relatório

O recurso voluntário sob análise visa a reforma do Acórdão 02-37.226 – 9ª Turma da DRJ/BHE que manteve a glosa de despesas médicas conforme o Auto de Infração, por falta de comprovação hábil e idônea da efetiva prestação do serviço e do seu pagamento.

Em suas razões, o contribuinte manifestou não concordância especificamente com a glosa dos valores pagos a título de despesa médica de sua titularidade e de sua esposa, constantes da tabela a seguir. Argumenta que a esposa é sua dependente informada na declaração e que, inicialmente, entendia que somente os recibos eram meios bastantes para comprovação das despesas dedutíveis. Apresentou junto com o recurso voluntário cópias de documentos –cheques nominais – que acredita sejam suficientes para a comprovação das despesas da tabela a seguir.

Exercício	Nome	Valor Declarado	Cheque	Data	Valor do Cheque	Microfilmagem
2010	Odontologia Integrada Gonçalves & Alvarenga	R\$ 33.240,00	850921	21/10/2009	R\$ 32.850,00	SIM
			850899	19/03/2009	R\$1.600,00	SIM
	Marcelo Marotta Araújo	R\$ 8.280,00	850898	19/03/2009	R\$ 7.800,00	SIM
			850911	02/10/2009	R\$ 480,00	SIM
2009	Odontologia Integrada Gonçalves & Alvarenga	R\$ 6.570,00	850865	13/08/2008	R\$ 3.200,00	SIM
			850870	18/09/2008	R\$ 3.150,00	SIM
	Marcelo Marotta Araújo	R\$ 12.600,00	850878	10/10/2008	R\$ 1.900,00	SIM
			850874	14/10/2008	R\$11.400,00	SIM

Também apresentou pedido de análise prioritária do recurso e de suspensão da exigibilidade.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Maria Cleci Coti Martins

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade conforme Decreto 70235/1972(PAF). Assim, deve ser conhecido.

A discussão no recurso voluntário está limitada à possibilidade de análise dos documentos comprobatórios da dedutibilidade das despesas supra nas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física do contribuinte nos exercícios 2009 e 2010. O recorrente anexou, extemporaneamente, documentação composta de cópias de cheques e extratos bancários, à fls. 175 a 230. Os documentos apresentados estão analisados a seguir.

- Cheque 850921 – (número do cheque completamente ilegível), que teria sido emitido em outubro de 2009 (dia ilegível), com assinatura pouco legível, por Silvia Bellote Delgado (em valor de R\$ 32.850,00, inferior ao declarado ao fisco, R\$ 33.240,00), nominal ao Dr. Alberto (restante do nome está ilegível). Observando-se o extrato bancário (BANCO DO BRASIL) anexado ao processo, no mês outubro/2009 existe primeiramente um crédito de R\$32.000,00 e, alguns

lançamentos após, o débito relativo ao cheque 850921, no valor de R\$ 32.850,00.

- Demais cópias de cheques - estão com informações importantes como a identificação do cheque, data da emissão e valor do cheque completamente ilegíveis, impossibilitando qualquer análise. Não se pode inferir que as cópias ilegíveis dos cheques apresentadas sejam os constantes dos extratos bancários anexados ao processo.

Diante do exposto, não se pode afirmar que as cópias (ilegíveis) dos cheques apresentados (extemporaneamente) se refiram às despesas relacionadas nas declarações do contribuinte. Mais ainda, a maior despesa declarada, no valor de R\$ 33.240,00 não coincide com o valor da cópia (quase ilegível) do cheque apresentado (R\$ 32.850,00), sem considerar a particularidade de que um crédito de valor parecido (32.000,00) teria sido feito anteriormente, o que poderia configurar um empréstimo.

Mais ainda, os documentos comprobatórios foram anexados aos autos do processo, após a impugnação. Conforme art. 16 do Decreto 70235/72, a juntada de provas após a impugnação somente poderá ser efetuada desde que atenda às condições dos incisos a), b) e c) do parágrafo 4º. do mesmo dispositivo legal, a seguir transcrito.

*DEC. 70235/72, ART. 16*

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

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

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

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

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

Diante da situação configurada nos autos deste processo, desconsidera-se, na presente análise, o documento juntado à fls. 175-230, por não ter ficado comprovada a ocorrência de pelo menos uma das situações de excepcionalidade previstas nas alíneas “a”, “b” ou “c” do § 4.º do artigo 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972. Na hipótese, o direito do contribuinte de apresentar provas no Processo Administrativo Fiscal precluiu com a entrega da Impugnação.

Esse é também o posicionamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, tal como manifestada no Acórdão cuja ementa a seguir transcreve-se:

*QUESTÃO PROCESSUAL – MOMENTO DE APRESENTAÇÃO DE PROVAS – PRECLUSÃO – PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA VERDADE MATERIAL*

*A apresentação de prova documental, após o decurso do prazo para interposição de impugnação, pode ser admitida excepcionalmente, nos termos do artigo 16, do Decreto n.º 70.235/72, com redação dada pela Lei n.º 9.532/97, a fim de que a decisão proferida se coadune com os princípios da legalidade e da verdade material. (Acórdão CSRF/0305.210, de 12/02/2007)*

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

Maria Cleci Coti Martins - Relatora

## Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira

Trata-se de recurso voluntário proposto em face de acórdão que manteve a glosa de despesa média, por falta de comprovação da prestação de serviços e de seu pagamento, da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física referente aos exercícios de 2009 e 2010, consoante o relatório e o voto da ilustre Conselheira Maria Cleci Coti Martins.

Em apertada síntese, o voto da eminente Conselheira Relatora, não acolhe, em primeiro lugar por apresentação intempestiva, a comprovação do pagamento das despesas do contribuinte. Acrescenta, às suas razões de decidir, que as cópias dos cheques anexados não são legíveis, ou não se comprova que os cheques apresentados constam do extrato bancário anexado.

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

Em primeiro lugar, me convenço, pela observação das cópias dos cheques apresentados (fls de 1 a 8, numeradas no processo digitalizado, como do anexo “documentos diversos” do Recurso Voluntário), que foram obtidos do sítio da instituição financeira, Banco do Brasil, e que as páginas da internet, cujas cópias se anexou, contêm dados que reproduzem as informações constantes dos cheques, permitindo a comprovação dos valores, datas e favorecidos indicados pelo recorrente.

Devo acrescentar que esses dados são novamente verificáveis ao se analisar o extrato bancário anexado (fls 9 e 10 do mesmo anexo do Recurso Voluntário).

Assim, me sinto convencido no sentido da comprovação do pagamento e da efetiva prestação dos serviços deduzidos a título de despesa médica.

Enfrento agora a questão do tempo de apresentação da prova.

“O Direito não socorre a quem dorme” é uma máxima jurídica cujo conhecimento, pode-se dizer, é público 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*, 32<sup>a</sup> 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 - impulsão, 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 mantém 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. Explicita 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 2004. 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.

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 ao recurso.

Em conclusão, conheço do recurso voluntário, para dar-lhe provimento nos termos do voto.

CÓPIA