



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10670.000971/2004-52  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-007.152 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06 de agosto de 2020  
**Recorrente** GERALDO CUNHA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2000, 2001, 2002

**NULIDADE.**

Somente são considerados nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.**

Não se configura ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório se o conhecimento dos atos processuais pelo autuado e o seu direito de resposta encontram-se assegurados.

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS. PROCESSO ADMINISTRATIVO.**

Mesmo que reiteradas, se não forem vinculantes, as decisões administrativas e/ou judiciais não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.**

Constitui-se rendimento tributável o valor correspondente ao acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis declarados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva.

Altera-se, por outro lado, o lançamento para excluir os valores de acréscimo patrimonial a descoberto apurados no decorrer da ação fiscal, comprovados como inexistentes na fase impugnatória pelo contribuinte, e assim reconhecido pela autoridade fiscal, após realização de diligência.

**SALDO DE RECURSOS NO ENCERRAMENTO DO ANO CALENDÁRIO.**

Valores consignados na Declaração de Bens ou nos demonstrativos elaborados durante o procedimento fiscal, para serem transferidos para janeiro do ano seguinte, devem ser provados com documentação hábil e idônea.

**DEDUÇÕES. DESPESAS MEDICAS.**

Tendo a autoridade fiscal efetuado a glosa de despesas médicas por não comprovação dos gastos, não há justificativa para seu restabelecimento sem confirmação do efetivo desembolso.

**NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.**

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, mediante transcrição de seu inteiro teor.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

## **Relatório**

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão nº 09-21.764 - 4ª Turma da DRJ/JFA, fls. 629 a 645.

Trata de autuação referente a Imposto de Renda de Pessoa Física e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância.

Para o contribuinte retroqualificado nos autos, foi lavrado, em 29/09/2004, o Auto de Infração de fls. 6/13, que lhe exige o recolhimento do crédito tributário no montante de R\$ 103.907,90, sendo: R\$ 45.129,09 de imposto, R\$ 33.846,81 de multa proporcional (passível de redução), e R\$ 24.932,00 de juros de mora calculados até 31/08/2004.

De acordo com a Descrição dos Fatos, a fls. 7/8, o lançamento decorreu da ação fiscal levada a efeito contra o contribuinte que resultou na verificação de:

1) omissão de rendimentos provenientes das variações patrimoniais a descoberto apuradas para os anos-calendário de 2000 e 2001, demonstradas a fls.

55/58, quando foi apurado excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados;

2) dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 10.000,00, referente ao ano-calendário de 1999.

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 59/61, que acompanha o referido Auto de Infração, minudencia a ação fiscal desenvolvida. Os documentos que deram base ao feito fiscal encontram-se apensados a fls. 14/54 e 62/523, entre os quais encontram-se as DIRPF do investigado, fls. 434/469.

Cientificado do lançamento por meio de Edital, fl. 528, o autuado apresenta a impugnação de fls. 529/548, instruída com os elementos de fls. 549/594. Nela solicita a nulidade ou o cancelamento, do todo ou em parte, do Auto de Infração em foco. Para tanto, alega, em síntese, o seguinte:

1) em preliminar, a nulidade do lançamento, por obscuridade e cerceamento de defesa; relata que “no auto de infração observa-se uma sucessão de planilhas, campos e alíquotas, mal distribuídos e organizados, que não elucidam a lavratura; em especial os demonstrativos da evolução patrimonial anexos, com informações confusas e muitas vezes incoerentes, bem como um emaranhado de referências a dispositivos legais desconexos, inacessíveis ao contribuinte comum. Tudo isso lhe dificultou entender o lançamento contra ele efetuado, sendo óbice e cerceio ao exercício da ampla defesa a que tem direito”;

2) no mérito, para a omissão de rendimentos com base em acréscimos patrimoniais a descoberto, reclama dos demonstrativos, segundo ele, confusos e incoerentes, que apontaram déficits que deram origem ao lançamento;

2.1) afirma que as planilhas não revelam a situação real do contribuinte, desconsiderando dados declarados nos respectivos anos e contemplando dados inconsistentes; não foram levados em conta os superávits dos exercícios anteriores: no final do ano-calendário de 1999 houve um superávit de R\$ 143.938,13, que considerado traz ao final do ano-calendário de 2000 um outro na monta de R\$ 78.297,40; tais superávits levados para os anos seguintes suportariam os déficits neles apurados, “a menos que o contribuinte conseguisse a façanha de gastar... na zero hora do dia 31 de dezembro..., iniciando o ano sem nenhum recurso acumulado - como foi apontado na planilha...”;

2.2) insurge contra a informação constante das planilhas “sobre incríveis gastos com CPMF”: R\$ 65.006,63 no mês de julho/2000 e R\$ 72.748,91 no mês de outubro/2000, os quais para serem reais importariam movimentações bancárias nas quantias de R\$ 17.107.007,00 e R\$ 19.144.450,00; “percebe-se claramente a surrealidade de tais despesas com a CPMF, e fica mais uma vez demonstrada a irrealidade da planilha”; tais valores, “estratosféricos”, não condizem com a condição e patrimônio que possui;

2.3) opõe-se acerca da desconsideração de recursos declarados, como ocorreu na DIRPF/2000, quando para 31/12/1999 informou haver dinheiro em espécie no total de R\$ 70.000,00, e na DIRPF/2001, para 31/12/2000, informou também haver, a esse mesmo título, R\$ 10.000,00; tais quantias deveriam ser consideradas na condição de recursos de exercícios anteriores; transcreve ementas de Acórdãos do Conselho de Contribuintes nesse sentido; também não foi considerado o resgate, no montante de R\$114.657,00 (R\$ 100.000,00 de principal + R\$ 18.226,00 de rendimentos - R\$

3.569,00 de IR), da aplicação financeira CDB DI CPMF, no Banco do Brasil S/A, no dia 13/03/2000, conforme extrato apresentado; outro grave erro foi a consideração em duplicidade dos valores similares de R\$ 32.430,10 e R\$ 32.683,63, incluídos no campo “Dispêndios/Aplicações” para o mês de dezembro/2000, linhas 22 e 23; afirma ser o primeiro valor inconsistente, tendo, inclusive, sido incluído também no mês de dezembro/2001; da mesma forma deixaram de ser aproveitados nos cálculos os saldos bancários existentes, em 31/12/2000, no Banco do Brasil S/A - R\$ 24.203,41 e no Citibank S/A - R\$ 4.049,00;

3) para a glosa da dedução a título de despesas médicas com a psicóloga Regina Inês Lobo dos Santos, no valor de R\$ 10.000,00, afirma que utilizou dos serviços dessa profissional, tendo recebido dela os recibos quando dos pagamentos efetuados; o Fiscal ao alegar que tais serviços e respectivos pagamentos não foram comprovados incorreu em “um ato administrativo infundado, tanto faticamente, quanto juridicamente”; cita a legislação regente da matéria para mostrar que os recibos apresentados estão com as informações exigidas, motivo pelo qual não poderiam ser ignorados; para corroborar seu entendimento traz ementas de Acórdãos do Conselho de Contribuintes no mesmo sentido.

Após análise da impugnação apresentada, achou por bem a 1ª Turma de Julgamento desta DRJ/JFA, conforme despacho de fls. 596/597, datado de 06/12/2005, baixar o presente processo em diligência junto à DRF/Montes Claros/MG, a fim de que fossem esclarecidos: 1) a que se refere o valor de R\$ 32.430,10 lançado no demonstrativo da evolução patrimonial do contribuinte nos meses de dezembro dos anos-calendário de 2000 e 2001, fls. 56/57; e 2) a que se referem os valores lançados a título de “CPMF Poupança BMB” nos demonstrativos dos anos-calendário de 2000 e 2001, fls. 56/57. Foi solicitado, também, que após conclusão da diligência fosse dada ciência ao contribuinte dos esclarecimentos prestados.

A autoridade fiscal designada a proceder à diligência esclarecendo ao solicitado fez anexar aos autos o Termo de Encerramento de Diligência de fls. 599/601 e as planilhas de fls. 602/604.

No citado termo, aquela autoridade informou que os valores lançados a título de “CPMF Poupança BMB” referem-se na verdade aos saldos da conta de caderneta de poupança e de outra modalidade de aplicação, efetuadas pelo cônjuge do contribuinte no Banco Mercantil do Brasil. Sobre o valor de R\$ 32.430,10 relata que este “se encontra, na realidade, lançado às fls. 57/58, não constando esse valor nas fls. 56 dos autos. Esse valor, R\$ 32.430,10 se refere ao saldo existente em 31/12/2000 na conta de poupança do BMB (fls. 366 a 368), e deveria, a princípio, estar lançado no lugar do valor R\$ 32.683,63 que não existe nos documentos apresentados pelo contribuinte de fls. 323 a 393, devendo, portanto, ser excluído dos demonstrativos”.

Após tais esclarecimentos, a referida autoridade entendeu por fazer alterações nos demonstrativos que norteariam o lançamento em lide, especialmente nos valores que tiveram por base as informações constantes dos documentos de fls. 323/393, bem como nos títulos a eles vinculados. Tais alterações tomaram corpo nas planilhas de fls. 602/603 e resultaram: no mês de setembro de 2000 o excesso de aplicações sobre as origens passou de R\$ 97.869,11 para R\$ 55.786,61, para o mês de dezembro de 2000 passou de R\$ 201,68 para R\$ 611.966,54 e para março de 2001 passou de R\$ 56.034,97 para R\$ 58.356,78.

Consequentemente, de acordo com a planilha de fl. 604, o crédito tributário alcançaria valores superiores aos exigidos no Auto de Infração de fls. 6/13.

Do Termo de Encerramento de Diligência e das planilhas anexas foi dada ciência ao contribuinte consoante solicitado, isso em 21/05/2008 conforme AR de fl. 606. Esse por sua vez, valeu-se do direito de apresentar razões adicionais de defesa, anexada a fls. 608/626.

Nessa oportunidade, o autuado volta a se manifestar acerca de preterição do direito de defesa por falta de clareza das narrativas, tabelas e gráficos elaborados pelo agente fiscal lançador, indagando como alguém poderia lograr uma defesa cabal sem poder entender do que se defende. Opõe-se incisivamente ao resultado da diligência efetuada no sentido de majoração do crédito tributário exigido, afirmando que esse procedimento é inaceitável, repudiado pelo ordenamento jurídico brasileiro, trazendo, inclusive, ementa de Acórdão do Conselho de Contribuintes com o entendimento de que não cabe à autoridade julgadora agravar lançamento de ofício.

Sobre os esclarecimentos solicitados pelo despacho de fls. 596/597, relativamente ao valor de R\$ 32.430,10, diz que do que se consegue entender do resultado da diligência é que esse valor substituirá o de R\$ 32.683,63, sendo este excluído dos cálculos.

Entendeu, ainda, que o valor correto passaria a pertencer à rubrica “CPMF Poupança BMB” e seriam desnecessárias as rubricas “Saldo Caderneta Poupança BNB” e “SD. A PRAZO BMB”.

Ainda sobre o valor de R\$ 32.430,10 não se manifestou a autoridade fiscal quanto ao seu aparecimento nos meses de dezembro de 2000 e 2001, no entanto, nas novas planilhas elaboradas tal valor foi excluído do ano 2001. Foram ainda, nessas novas planilhas, alteradas as nomenclaturas dos títulos usados e também tuna estranha migração de valores de uma rubrica para outra. O que se esperava era é que os valores que constavam do estapafúrdio título “CPMF Poupança BMB” simplesmente passassem para o novo título “Dep. Cad.

Poupança no BMB”, porém tais valores foram substituídos por outros, sem qualquer indicação de erro, razão ou circunstância que levaram a tal procedimento. “Daí nossa insistência em afirmar a perplexidade que causam as mudanças feitas e a narrativa lavrada à guisa de explicação”; “Apenas aproveitou-se o ensejo da diligência para impingir uma penalidade ao contribuinte...”. Além disso, foi criado um novo título “Aplic Depósito a Prazo” onde foi consignado o valor de R\$ 100.000,00, agravando em R\$ 16.058,16 a situação do contribuinte.

Por outro lado, perdeu-se a chance de corrigir a desconsideração do valor de R\$143.938,13 reclamados na impugnação sob o nome de “Recursos de Exercícios Anteriores”, conforme demonstrativo oferecido.

A seguir, discorre sobre princípios do procedimento administrativo, da motivação, da ampla defesa e do devido processo legal, citando sobre o tema doutrina e jurisprudência administrativas, tudo para tentar fazer ver terem sido violentados tais princípios pelo procedimento fiscal desenvolvido, agravado ainda mais pela confusa diligência, não merecendo outra sorte senão sua extinção, por nulidade. Se assim não for decidido, seja cancelado, no todo ou na maior parte, o crédito tributário ora exigido com base nas alegações citadas e demonstrações financeiras já acostadas.

Em sua decisão, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que assiste razão em parte ao contribuinte, de acordo com a seguinte ementa e decisão:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2000, 2001, 2002

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento de defesa quando nos autos se encontram a descrição dos fatos, o enquadramento legal e todos os elementos que permitem ao contribuinte exercer seu pleno direito de defesa, estando este configurado na detalhada impugnação apresentada e na manifestação posterior.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

- Constitui-se rendimento tributável o valor correspondente ao acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis declarados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva.

- Altera-se, por outro lado, o lançamento para excluir os valores de acréscimo patrimonial a descoberto apurados no decorrer da ação fiscal, comprovados como inexistentes na fase impugnatória pelo contribuinte, e assim reconhecido pela autoridade fiscal, após realização de diligência.

SALDO DE RECURSOS NO ENCERRAMENTO DO ANO CALENDÁRIO.

Valores consignados na Declaração de Bens ou nos demonstrativos elaborados durante o procedimento fiscal, para serem transferidos para janeiro do ano seguinte, devem ser provados com documentação hábil e idônea.

DEDUÇÕES. DESPESAS MEDICAS.

Tendo a autoridade fiscal efetuado a glosa de despesas médicas por não comprovação dos gastos, não há justificativa para seu restabelecimento sem confirmação do efetivo desembolso.

Lançamento Procedente em Parte

Acordam os membros da 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar procedente em parte o lançamento formalizado pelo Auto de Infração de fls. 6/13 para: 1) eximir o contribuinte do pagamento da parcela do imposto, no valor de R\$ 55,46, e respectivos acréscimos legais; 2) exigir de Geraldo Cunha, CPF nº 003.265.346-87, o recolhimento do imposto no valor de R\$ 45.073,63 (quarenta e cinco mil, setenta e três reais e sessenta e três centavos), conforme demonstrativo a fls. 645/646, sujeito à multa proporcional (passível de redução) de 75% (setenta e cinco por cento), além dos juros de mora devidos no ato do efetivo recolhimento.

Tempestivamente, houve a interposição de recurso voluntário pelo contribuinte às fls. 652 a 668, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

## Voto

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator

Por ser tempestivo e por atender às demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

O recorrente inicia o seu recurso narrando os fatos desde à autuação, transcorrendo pela impugnação, solicitação de diligência, resposta à diligência, até chegar à decisão recorrida.

No direito, demonstra insatisfações relacionadas à improcedência da decisão impugnada, sobre a evolução patrimonial a descoberto, sobre a rubrica “CPMF POUPANÇA BNB” e sobre a dedução a título de despesa médica

### IMPROCEDÊNCIA DA DECISÃO IMPUGNADA

O relatório da decisão atacada, neste tema, faz uma explanação de partes da legislação reguladora do processo administrativo fiscal relacionada à matéria em questão, passando a descrever em seguida os principais procedimentos utilizados pela fiscalização.

Neste item, a aflição do recorrente é carreada aos autos através da arguição da preliminar de nulidade, sob os argumentos de que houve o cerceamento de defesa e obscuridade, através da base legal adotada e da sua correta interpretação.

Sobre as nulidades suscitadas pelo recorrente, analisando os elementos que embasaram a autuação e a formalização deste processo, entre eles o auto de infração, anexo às fls. 07 a 14, o termo de verificação Fiscal, fls. 60 a 62, as intimações feitas ao contribuinte, como também o atendimento pela fiscalização às várias solicitações de prorrogação de prazo para a apresentação dos esclarecimentos solicitados, como também a solicitação de diligência para esclarecimentos e o termo de encerramento da diligência, fls. 598 a 600, com as respectivas oportunidades dadas ao contribuinte para que o mesmo se manifestasse, não tenho porque acatar à solicitação de nulidade da autuação sobre a argumentação de que houve o cerceamento do direito de defesa, seja por obscuridade ou por imprecisões nos elementos apresentados por ocasião da autuação e da formalização deste processo.

Realmente, ao se debruçar sobre o auto de infração e anexos, percebe-se que houve a discriminação clara e precisa dos fatos geradores, possibilitando o pleno conhecimento pelo recorrente do lançamento efetuado e das infrações imputadas pelo descumprimento das obrigações. Caso o contribuinte tivesse apontado um ponto específico da obscuridade para reforçar a sua argumentação, analisaria o mesmo e se por ventura constataste que tivesse razão, não hesitaria em conceder o pleiteado. Portanto, ao se ater a item do recurso, constato que não há motivo que leve a autuação à nulidade por cerceamento de defesa, não merecendo prosperarem as alegações do recorrente.

Em relação às decisões administrativas apresentadas, o contribuinte colacionou aos autos várias decisões administrativas que corroborariam com seu entendimento.

No que diz respeito a este insurgimento, vale lembrar que, mesmo que reiteradas, se não forem vinculantes, as decisões administrativas e/ou judiciais não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Quanto à jurisprudência trazida aos autos, impõe-se observar o disposto no artigo 472, do Código de Processo Civil, o qual estabelece que a "sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros... ". Assim, não sendo parte nos litígios objetos dos acórdãos citados na impugnação, o impugnante não pode usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas.

As decisões administrativas não constituem normas complementares do Direito Tributário sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, o que se depreende do art. 100, inciso II, do Código Tributário Nacional. No âmbito do processo administrativo fiscal, inexistente, até o momento, norma legal que atribua às decisões de órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa tal efeito. Portanto, mesmo que reiteradas, as decisões administrativas e judiciais não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas por este Conselho.

Nos demais tópicos de insurgência relacionados às alegações do DIREITO, no caso, sobre a evolução patrimonial a descoberto, sobre a rubrica "CPMF POUPANÇA BNB" e sobre a dedução a título de despesa médica, primeiramente, farei uma apresentação das alegações do recorrente relacionadas a cada tópico, para ao final, prolatar uma decisão englobando todos os tópicos de insurgência.

#### DA EVOLUÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

Ao iniciar as suas alegações direcionadas a este item do seu recurso, o recorrente, novamente insiste na teoria de que a fiscalização apresentou como fundamentos ao lançamento do crédito tributário, confusos e incoerentes DEMONSTRATIVOS DA EVOLUÇÃO PATRIMONIAL, apontando imaginários déficits que dariam origem a tais lançamentos e que as planilhas não revelam a situação real do contribuinte e, muitas vezes, desconsidera dados apresentados nas DIRPF dos respectivos anos, outrora apresenta dados inconsistentes.

Sem muitas delongas, neste tópico o recorrente apresenta as suas razões de acordo com os demais trechos de seu recurso a seguir apresentados:

O competente e ilustre auditor se esqueceu, por exemplo - e este é apenas um dos vários exemplos de enganos - de considerar como Recursos/Origens as Dívidas e Ônus Reais contraídos no Ano-Calendário de 2000. Consoante a própria DIRPF apresentada no período e anexada ao presente processo, o contribuinte teria a seu favor, originariamente, R\$8.503,64, contraídos mediante empréstimo de R\$8.130,64 + R\$373,00 junto ao Banco do Brasil S.A. CDC e ao Citibank SA, respectivamente. Apenas no exemplo transcrito, tão simples, mas de gravosas consequências para o impugnante, já teria o contribuinte um saldo a seu favor de R\$8.503,64, que ajudaria a cobrir a suposta evolução patrimonial a descoberto levantada pelo auditor. Não bastasse, incorre em erro, ainda, até mesmo o Superávit demonstrado pelo ilustre fiscal. Somando-se os Recursos/Origens por ele considerados e subtraindo-os pela soma dos Dispendios/Aplicação do mesmo período, de fácil constatação se torna o Superávit de R\$169.858,50 no ano de 2001. Todavia, conseguiu o fiscal, em seu demonstrativo do referente período, encontrar a vultosa quantia de R\$228.215,28 de superávit, incorrendo, novamente, em erro.

Ora, ínclito Conselho, não é demais afirmar e apontar, mesmo que reiteradamente, as incorreções do Demonstrativo Patrimonial tão mal elaborado pela autoridade fiscal. Não quer o contribuinte acreditar, embora tudo o leve a acreditar, que ele foi alvo fiscalizações infundadas com o suporte no tão pouco nobre intuito de tributar, tributar e tributar.

Na planilha referente ao ano calendário de 2000, o ilustre Fiscal aponta um déficit no mês de setembro no valor de R\$ 97.869,11 (noventa e sete mil oitocentos e sessenta e nove reais e onze centavos) e um déficit de R\$ 201,68 (duzentos e um reais e sessenta e oito centavos) no mês de dezembro. `

O que seria cômico, não fosse trágico, é que de acordo com os cálculos do próprio Fiscal, o ano calendário de 1999 apresenta um superávit total de R\$ 143.938,13 (cento e quarenta e três mil novecentos e trinta e oito reais e treze centavos). Ora, se o contribuinte fecha o ano com tamanho superávit, logicamente que esse saldo positivo passará para o primeiro dia do ano seguinte. A menos que o contribuinte conseguisse a façanha de gastar R\$ 143.938,13 na zero hora do dia 31 de dezembro de 1999, iniciando o próximo ano sem nenhum recurso acumulado - como foi apontado na planilha do ano 2000.

Difícil, portanto, entender por que motivo a Autoridade Fiscal não considerou o superávit acumulado em 1999 no início do ano 2000.

O simples fato de informar corretamente esse saldo no ano em discussão já supriria qualquer possível déficit durante todo o ano, conforme ficou demonstrado na PLANILHA 01 anexada ao processo.

### A RUBRICA “CPMF POUPANÇA BMB”

O recorrente, novamente, sem buscar reparos, em vez de apresentar elementos e justificativas plausíveis, limita-se a fazer menções vazias, ao mesmo tempo em que continua a atacar a autuação no sentido de desmerecê-la querendo levar a crê que a resposta da fiscalização à solicitação de diligência foi uma forma consolidada como uma espécie de punição pelo contribuinte ter demonstrado a sua indignação com a autuação em busca de seu direito, conforme os trechos de seu recurso relacionados a esta insurgência, a seguir apresentados:

Agora voltemos os olhos com relação ao só fato da pura alteração da rubrica "CPMF Poupança BMB", abstraindo-se a mudança nos valores de que acima se falou. Na impugnação apresentada em 2004 ficou demonstrado o absurdo daqueles valores a título de CPMF que conduziram a movimentações milionárias em nada compatíveis com o patrimônio em foco. No Termo de Encerramento. de Diligência - Lavratura/Data: DRF/MONTES CLAROS em 07/05/2008, página 3, tem-se o já citado trecho:

"Nas linha inferiores dos demonstrativos, no que se referem às aplicações, foi alterado o - título "CPMF Poupança BMB" para "Dep. Cad Poupança no BMB" e acrescido o título "Aplic Depósito a Prazo". "

Com essa mudança de denominação os valores sob a nova rubrica deixariam de ser descabidos e uma vez que estavam postos na tabela por nós apresentada em 2004 não teriam maiores efeitos fora o de adequar os números à realidade das coisas, tendo em conta que aqueles valores, se eram absurdos a título de CPMF, deixam de sê-lo quando ligados a depósito em poupança. Entretanto, a mudança de denominação veio acompanhada de alterações nos valores em todas as colunas dos meses na nova capitulação da conta, sem qualquer explicação no Termo de Encerramento de Diligência do porquê de tal ocorrência. Apenas aproveitou-se o ensejo da diligência para impingir uma penalidade no contribuinte, pelo fato de não se ter conformado com o auto de infração, ainda que tal tenha se dado não intencionalmente. E aqui a falta de explicação faz retomar tudo quanto já se disse sobre o cerceamento de defesa.

### DA DEDUÇÃO A TÍTULO DE DESPESA MÉDICA

O recorrente, neste tópico, repisa os argumentos utilizados por ocasião da impugnação, não apresenta novos argumentos ou elementos de prova. Apresenta um apanhado

da legislação sobre a matéria, além de apresentar decisões administrativas que o socorreriam em seus argumentos recursais, conforme os trechos a seguir transcritos:

O contribuinte é um homem da 3ª idade que chega à plenitude da sua vida com um patrimônio que o permite um viver digno e decente.

Deve ter, e tem, cuidados com a sua saúde física, e principalmente mental e emocional. Tal posição o permite buscar no mercado a prestação de gabaritados profissionais para que possa cuidar do mais valioso dos bens: sua saúde.

Nesse sentido fruiu dos serviços da referida profissional durante o ano de 1999, e recebeu da mesma os comprovantes de pagamento pelos devidos préstimos. Como é por todos sabido, principalmente pelas Autoridades Fiscais, as despesas com profissionais psicólogos são passíveis de dedução e enquadradas na seção de despesas médicas.

Ademais, nota-se, numa análise detalhada dos demonstrativos, que o fiscal atuante, mais uma vez, no intuito específico de tributar, tributar, tributar, autuar, autuar e autuar, comodamente, ignorou o recibo apresentado para dar suporte a um lançamento arbitrário. Por pior das hipóteses, ainda que tivéssemos que desconsiderar a dedução a título de despesa médica, ter-se-ia que considerar aquela quantia de R\$10.000,00 como Recurso/Origem, já que não mais tal valor seria deduzido. O que ocorreu, no entanto, foi o impensado lançamento contra o contribuinte, com o único fito de se tributar por qualquer meio possível.

Nada como a própria legislação para comprovar a premissa de que, de fato, as despesas com profissionais psicólogos são passíveis de dedução e enquadradas na seção de despesas médicas:

( ... )

Como se pode perceber, a norma detalha os casos de dedução e a maneira de os comprovar, e foi o que o contribuinte fez ao Declarar e Apresentar os recibos referentes à prestação de serviço, com as informações necessárias, quais são: nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas.

Como pôde o Fiscal afirmar no auto de infração, que “não foram comprovados nem a utilização dos serviços e nem tampouco os seus pagamentos” ? O que seria então os recibos apresentados pelo contribuinte?

Mais uma informação/documento simplesmente ignorados pela Autoridade.

Será possível que os pacientes/contribuintes deverão filmar ou gravar suas consultas e tratamentos, a fim de provar à Autoridade Fiscal que o fato ocorreu? Onde estaria o princípio da privacidade e dignidade humana?

Basta uma simples verificação aos recibos anexos a esta impugnação, para se concluir que os mesmos atendem as exigências legais.

Ademais, consoante relatado, em relação aos demais aspectos do lançamento, considerando que os argumentos trazidos no recurso voluntário, onde são repisados os mesmos argumentos da peça impugnatória e da resposta à solicitação de diligência, razão pela qual, em vista do disposto no § 3º do artigo 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF, estando os fundamentos apresentados na decisão de primeira instância estritamente de acordo com o entendimento deste julgador, adoto-os como minhas razões de decidir, o que faço na transcrição da referida decisão a seguir apresentada:

Sobre a omissão de rendimentos decorrentes de acréscimo patrimonial a descoberto, reclama o interessado, inicialmente, da não consideração nos cálculos efetuados dos superávits apurados nos demonstrativos fiscais de fls. 55/58. Entende que para a evolução patrimonial relativa ao ano-calendário de 2000, deveria ter sido incluída em janeiro de 2000, a sobra de recursos apurada ao final do ano-calendário de 1999 no demonstrativo fiscal de fl. 56, R\$143.938,13.

Com relação à transposição da sobra de recursos do mês de dezembro de 1999 para o mês de janeiro de 2000, cabe ressaltar que para o aproveitamento de saldos positivos de caixa existem duas situações diversas: de um mês para outro, dentro do mesmo ano-calendário, e de um ano-calendário para outro, ou seja, de dezembro do ano anterior para janeiro do ano seguinte. A primeira situação é cabível, tanto que foi observada pela autoridade fiscal.

Contudo, a segunda situação, justamente o pedido do impugnante, a transposição não é possível, dada a existência de uma declaração de ajuste anual, em que o contribuinte revela o montante de recursos disponíveis em 31 de dezembro, devendo ser considerado como disponível, no início do ano-calendário seguinte, tão-somente, o valor declarado, condicionando-se ainda o aproveitamento à comprovação, por parte do declarante, da efetiva existência daqueles recursos.

Dessa forma, acata-se a transposição de sobras de um mês para o outro, quando dentro do mesmo ano-calendário, por falta de previsão legal para serem consideradas consumidas, já que não há exigência para prestação pelas pessoas físicas de informações mensais acerca de seus bens e direitos; essa obrigação legal contempla intervalos anuais.

Assim, somente ao final do ano é que se pode ter conhecimento dos valores movimentados pelo contribuinte e daqueles com os quais ele poderá contar no ano seguinte. Tais valores, informados pelo próprio declarante, relativos a seus bens e direitos, são os que prevalecem, desde que comprovados quando necessário e/ou exigido, com documentação hábil e idônea; nesse momento, no confronto origens/aplicações, resultando sobras de origens, estas são reputadas como consumidas, ao passo que, encontrando excessos de aplicações, estes são considerados indício de omissão de rendimentos.

Cabe deixar claro que na elaboração do demonstrativo de evolução patrimonial devem ser levadas em conta apenas origens e aplicações de recursos comprovadamente existentes em cada mês - e não origens e/ou aplicações "fictícias". É certo que nos cálculos de evolução patrimonial não são incluídos todos os dispêndios realizados pelo contribuinte, tais como: moradia, alimentação, vestuário, lazer, etc. Para estes subentende-se terem sido utilizadas as sobras, ou os superávits consoante se referiu o impugnante, quando, e' claro, são assim apurados ao final do ano.

Portanto, não há como se acatar o pleito do autuado, visando à inclusão do valor de R\$ 143.938,13 como origem de recursos no mês de janeiro de 2000, pela total ausência de comprovação documental da existência desses recursos em 31/12/1999.

Poderiam estar incluídos nessas sobras anuais os valores de R\$70.000,00 e R\$10.000,00 informados como existentes em 31/12/1999 e 31/12/2000 (fl. 450) a título de "numerários em caixa", os quais, inclusive, também são pretendidos pelo impugnante como recursos disponíveis em janeiro de 2000 e janeiro de 2001, respectivamente.

Até se poderia acatar essa pretensão passiva se o interessado tivesse demonstrado nos autos as suas efetivas existências nas correspondentes datas; no entanto, nenhuma prova disso foi carreada aos autos.

É completamente descabido declarar uma suposta existência de numerário e querer forçar sua consideração quando houver necessidade, sem, contudo, ter comprovado sua

real disponibilidade; vale repisar que nos cálculos de evolução patrimonial são consideradas apenas origens e aplicações de recursos comprovadamente existentes em cada mês - e não origens e/ou aplicações “fictícias”.

Não pode o contribuinte negar conhecimento que todas as informações constantes das declarações de rendimentos devem estar apoiadas em documentos hábeis e idôneos, os quais quando solicitados pela autoridade fiscal hão de ser apresentados, caso contrário serão afastadas por inconsistentes; e é o que decide este relator sobre os valores ora analisados.

Quanto aos recursos a títulos de saldos bancários declarados como existentes em 31/12/2000 (fl. 450), no Banco do Brasil S/A - R\$ 24.203,41 e no Citibank S/A - R\$ 4.049,00, da mesma forma que os valores informados como numerários em caixa, as efetivas existências deles não foram evidenciadas por meio de provas apensadas ao presente processo, razão pela qual também será desconsiderada a solicitação de inclusão desses saldos bancários nos cálculos da evolução patrimonial em foco.

Sobre o aproveitamento de sobras de um ano para outro e de valores informados na declaração de bens dos contribuintes a títulos de numerários em caixa, saldos bancários, créditos de empréstimos, etc, como ilustração, é de se transcrever decisões do Primeiro Conselho de Contribuintes com o entendimento aqui abraçado.

#### “SALDO DE RENDIMENTO APURADO NO MÊS DE DEZEMBRO DO ANO-CALENDÁRIO

- O ônus de provar que o saldo de recursos apurado em dezembro do ano-base foi mantido e transferido para janeiro do ano seguinte é do contribuinte. Inaceitável simples alegação de que por constarem no demonstrativo anexado aos autos deveriam ser transferidos para o ano posterior. (2ª Câmara, Ac. 102-42625, sessão de 08/01/1998) ”.

“SALDO DE RECURSOS NO ENCERRAMENTO DO ANO CALENDÁRIO Valores consignados na Declaração de Bens ou nos demonstrativos elaborados durante o procedimento fiscal, para serem transferidos para janeiro do ano seguinte, devem ser provados com documentação hábil e idônea. (6ª Câmara, c. 106-10885, sessão de 13/07/1999) ”

#### ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO APURAÇÃO - SOBRAS DE RECURSOS

- No cálculo do acréscimo patrimonial, as sobras de recursos detectadas dentro do ano calendário, devem ser automaticamente transpostas mês a mês, por intermédio do “fluxo de caixa ”, até o mês de dezembro. No ano-calendário subsequente, somente poderão ser utilizadas as sobras de recursos constantes na Declaração de Bens e Direitos e devidamente comprovados. (Acórdão 106-13204, Sessão de 26/02/2003).

#### SOBRAS DE RECURSOS NÃO INFORMADAS NA DIRPF

- Sobras não informadas na Declaração de Bens de um exercício, para serem transferidas para o ano seguinte, devem ser provadas com documentação hábil e idônea. (Acórdão 102-4 7336, Sessão de 26/01/2006).

O contribuinte também alega que a fiscalização teria deixado de considerar, como origens de recursos o resgate, no montante de R\$ 114.657,00 (R\$100.000,00 de principal + R\$ 18.226,00 de rendimentos - R\$ 3.569,00 de IR), da aplicação financeira CDB DI CPMF, no Banco do Brasil S/A, no dia 13/03/2000, tendo apresentado como prova o extrato de fl. 594.

Dos autos percebe-se que os documentos que dão notícia da operação arguida pelo interessado, além do referido extrato de fl. 594, se destacam: a planilha dos rendimentos

tributáveis exclusivamente na fonte/2000 de fl. 53; o demonstrativo da evolução patrimonial/2000 de fl. 57; as Dirf de fls. 151 e 153; o extrato de fl. 209; e os informes de rendimentos de fls. 429/431.

Da análise conjunta da planilha fls. 53, do demonstrativo de fls. 57 e das Dirf de fls. 151 e 153, não pode haver dúvida de que os rendimentos obtidos na citada operação foram aproveitados pela autoridade lançadora a favor do defendente, isto é, como origens.

Os valores do rendimento obtido na aplicação financeira e do respectivo IRRF, constantes do extrato de fl. 594 (R\$ 18.226,00 e R\$3.569,00), correspondem exatamente ao somatório daqueles informados nas citadas Dirf, em março de 2000 (fl. 151 - R\$12.000,00 e R\$2.324,00; fl. 153 - R\$6.226,00 e R\$1.245,00). As diferenças entre os valores dos rendimentos e dos respectivos IRRF constantes das Dirf foram lançadas na planilha de fls. 53 (R\$9.676,00 e R\$4.981,00). O somatório da coluna relativa ao mês de março/2000 dessa planilha (R\$14.733,64) foi incluído como origem, nesse mês, no demonstrativo da evolução patrimonial do contribuinte para o ano-calendário de 2000, à fl. 57, a título de “Rend. Trib. Exclusiv. Fonte”.

A discussão, portanto, resume-se à efetiva realização do resgate do capital aplicado, R\$100.000,00. Essa questão se mostra clara no exame do extrato de fl. 209 e dos informes de rendimentos de fls. 429/431. O que se constata desses documentos é que na realidade não houve resgate do capital aplicado e sim uma re-aplicação dele, de um dia para o outro, de uma outra forma, talvez mais rentável à época; saiu da “BB Aplic Plus renda fixa” para “BB Fix Preferencial”.

A Fiscalização esclareceu no Termo de Encerramento de Diligência, à fl. 600, que a consideração de saldos bancários, incluídos aí as aplicações financeiras, ocorrem da seguinte forma: “o saldo ao final de cada mês, nada mais é que o montante acumulado pelo saldo inicial acrescido dos depósitos/rendimentos e deduzidos dos saques, sendo que os rendimentos, em tese, somente serão considerados como origens se sacados/resgatados”.

Disso, e conforme se concluiu no referido termo, no parágrafo seguinte ao aqui transcrito, se subentende que se houver mn saque/resgate - origem - e em seguida, no mesmo mês, um depósito/transferência - aplicação -, ambos se auto-anulariam no confronto “origem x aplicação”.

Não é nada complexo perceber as operações simultâneas efetuadas pelo contribuinte em março de 2000, relativas ao capital reclamado (resgate em 13/03/2000 e reaplicação em 14/03/2000). A autoridade lançadora, smj, percebeu e com base no esclarecimento acima transcrito, considerou como origens apenas os rendimentos obtidos na primeira aplicação do capital; este capital, dito resgatado (origem), foi, consoante visto, reaplicado (aplicação), logo, anularam-se, em valor material, no correspondente confronto “origem x aplicação”.

Diante disso, não produziria o efeito esperado pelo contribuinte a consideração, nessa oportunidade, do suposto resgate do valor de R\$100.000,00, visto que, em contrapartida, não poderia se deixar de lado, para fins de apuração da base tributável, sua re-aplicação.

Correto, dessa forma, o procedimento fiscal nesse aspecto.

Quanto à consideração em duplicidade de valores similares, R\$32.430,10 e R\$32.683,63, incluídos no campo “Dispêndios/Aplicações” para o mês de dezembro/2000, a autoridade fiscal que realizou a diligência solicitada esclarecendo o fato, afirmou no Termo de Encerramento de Diligência, à fl. 599, que o valor de R\$32.683,63 não existe, devendo ser excluído dos cálculos. Já para o valor de R\$32.430,10 relatou ser referente ao saldo de caderneta de poupança existente em 31/12/2000 no BMB e que deveria estar lançado no lugar daquele a ser excluído.

Nesse item, portanto, cabe razão ao reclamante, devendo ser excluído dos cálculos, como aplicação em dezembro de 2000, o valor de R\$32.683,63.

Outra dúvida esclarecida pela referida autoridade foi com relação ao título apostado nas planilhas de evolução patrimonial de fls. 57/58, “CPMF poupança BMB”. Sobre isso informou que os valores incluídos a esse título de fato são saldos da conta de caderneta de poupança junto ao BMB e sugeriu sua alteração para “Dep. Cad Poupança no BMB”.

Esclarecida a questão, nada há mais o que se falar sobre o assunto.

Em face de todo o exposto sobre a omissão de rendimentos lançada, decorrente de acréscimo patrimonial a descoberto, há de ser excluído das planilhas elaboradas pela Fiscalização apenas o valor de R\$32.683,63, considerado indevidamente como aplicação ocorrida em dezembro de 2000.

Como consequência disso, impõe-se incorreta a exigência tributária com base no excesso de aplicações sobre origens apurada para o mês de dezembro de 2000, R\$201,68, devendo ser afastada dos autos a respectiva cobrança.

Com relação à infração de dedução indevida de despesas médicas, antes de analisar seu questionamento, mister se faz transcrever a legislação que a rege, na espécie, o artigo 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIRJ 1999), cuja matriz legal é o artigo 8º, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.250/ 1995, que dispõe:

“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. 82, inciso II, alínea “a”) § 1º - O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 83, §2º):

.....

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;...” (grifei).

Conforme se depreende do dispositivo legal transcrito, cabe ao beneficiário das deduções apresentar documentos de que realmente efetuou o pagamento no valor pleiteado como despesa, bem assim provar a época em que o gasto ocorreu, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado.

Quanto a gastos efetuados com profissionais médicos, pessoas físicas, pleiteados como dedução nas respectivas DIRPF, cabe dizer que, em princípio, admite-se como prova de pagamentos recibos fornecidos por profissionais competentes, legalmente habilitados, desde que neles constem os requisitos estabelecidos pelo art. 80, § 1º - incisos II e III, do RIR/1999, anteriormente transcrito.

Contudo o mesmo Regulamento, em seu art. 73, § 1º, estabelece: “Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora” (Decretos-lei nº 5.844, de 1943, art. 11 e § 3º); “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). ” (grifei)

Assim, existindo dúvida quanto à efetividade dos gastos médicos declarados, a legislação fiscal permite que a autoridade tributária não acate simples recibos como provas suficientes para evidenciar as efetivas realizações de tais gastos, podendo, a seu juízo, visando formar sua convicção, solicitar elementos adicionais que demonstrem de modo absoluto a veracidade do pleito declarado.

Exige-se nesses casos, então, a comprovação da prestação dos serviços e, principalmente, da efetiva realização dos pagamentos correspondentes, pois é o que realmente importa. Para a comprovação da efetividade dos pagamentos sugere-se: cópias de cheques fornecidas pela instituição bancária, comprovantes de depósitos na conta do prestador dos serviços, comprovantes de transferências eletrônicas de fundos, transferências interbancárias, comprovantes de transmissão de ordens de pagamentos, e, no caso de pagamentos efetuados em dinheiro, extratos bancários que demonstrem a realização de saques em datas e valores coincidentes ou aproximados aos pagamentos em questão, podendo também o interessado apresentar outros que julgar convenientes, desde que surtam os devidos efeitos legais.

- Na fase investigatória, a autoridade fiscal por meio do Termo de Verificação Fiscal de fls. 14/15 solicitou do contribuinte a comprovação de todas suas despesas médicas pleiteadas como dedução nos anos-calendário de 1998 a 2002. O interessado atendeu apresentando os recibos que lhe foram fornecidos pelos profissionais de saúde por ele relacionados nas respectivas DIRPF.

Após análise dos recibos apresentados, a referida autoridade optou por adotar uma investigação mais profunda do pleito do declarante relativamente a alguns profissionais, entre os quais a psicóloga Regina Inez Lobo dos Santos, para quem pleiteou dedução no valor de R\$10.000,00 no ano-calendário de 1999. Por meio do Termo de Intimação Fiscal de fls. 22/23 exigiu: “comprovar com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a efetividade dos pagamentos dados por realizados, juntando para tal: cópias de cheques, extratos bancários, comprovantes de transferências entre contas ou qualquer outro documento que poderia comprovar de maneira inequívoca a efetiva transferência de recursos do seu patrimônio para o patrimônio dos beneficiários dos pagamentos”.

O contribuinte atendeu dizendo que todos os pagamentos foram realizados à vista e que os comprovantes já haviam sido apresentados.

A autoridade lançadora, então, entendendo que não ficaram evidenciadas, de forma incontestada, as despesas médicas pleiteadas pelo contribuinte, em especial, com a Dra. Regina Inez dos Santos Lobo, por falta da comprovação da efetividade dos pagamentos correspondentes, procedeu às suas glosas.

Na fase impugnatória, o contribuinte se vale do argumento de que a autoridade fiscal ao alegar que os pagamentos não foram comprovados incorreu em “um ato administrativo infundado, tanto faticamente, quanto juridicamente”, pois entende que os recibos apresentados estão com os requisitos exigidos pela legislação regente da matéria e não, poderiam ser ignorados.

Os recibos apresentados pelo fiscalizado não foram ignorados, apenas se estendeu a investigação pelo valor possivelmente considerado relevante para despesas com psicólogo, cabendo salientar que a Fiscalização procurou também a profissional prestadora do serviço médico, para que ela confirmasse a emissão dos recibos, no entanto, não foi atendida.

Por conseguinte, ficou motivada a intimação ao interessado para que ele apresentasse documentos adicionais para comprovação da efetividade dos pagamentos correspondentes às despesas pleiteadas como dedução com a Dra. Regina Inez dos Santos Lobo.

À luz do exposto anteriormente, com destaque especial para o citado art. 73, tem-se que a autoridade administrativa, nos termos que lhe reserva e determina o art. 142 do CTN, age de forma vinculada, revestida da legalidade que norteia a sua atividade.

Por certo, a legislação, em regra, estabelece a apresentação de recibos/nota fiscal, como forma de comprovação das despesas médicas, a teor do que dispõe o art. 80, § 1º, III, do RIR/1999, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame, numa visão sistêmica da legislação tributária.

Cabe esclarecer sobre noção básica da teoria da prova no âmbito administrativo, que, na busca da verdade material, a autoridade administrativa, seja lançadora ou julgadora, forma seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente 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.

A referida autoridade não está adstrita a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo formar sua convicção a partir do cotejo de elementos de variada ordem – desde que estejam esses, por Óbvio, devidamente juntados ao processo.

Assim é no processo administrativo fiscal, porque nesta seara, a comprovação fática do ilícito raramente é passível de ser produzida por uma prova única, isolada. No âmbito dos ilícitos de ordem tributária dificilmente ter-se-á um documento que ateste, isolada e inequivocamente, a prática de tais ilícitos; a prova única, aliás, só seria possível, praticamente, a partir de uma confissão expressa do infrator, circunstância que dificilmente se terá, por mais evidentes que sejam os fatos.

Portanto, sempre que houver motivação, seja por representar despesas exageradas, seja por não conterem, os documentos apresentados, os requisitos previstos na lei fiscal, a exigência de outros elementos comprobatórios, além dos recibos, é perfeitamente legal, especialmente com o fito de deixar evidenciada a efetividade das transferências dos recursos entre paciente e profissional da área de saúde.

É certo que a pretensão do Fisco, nesses casos, é de exigir, na forma da lei, a comprovação da efetividade de fatos narrados nos recibos oferecidos para comprovação das deduções a títulos de despesas médicas.

Vale lembrar, por oportuno, que documentos particulares, que contêm declaração de ciência de determinado fato, provam a declaração, mas não o fato declarado, cabendo ao interessado na sua veracidade o ônus de provar o fato (CPC, art. 368). Assim, mesmo que os recibos tragam as informações elencadas na lei tributária, que não é o caso consoante visto, no contorno jurídico, apenas dão notícias do ali relatado e da forma como possivelmente teria ocorrido, devendo o interessado, quando exigido, demonstrar por meio de outros documentos a veracidade de sua ocorrência.

Por conseguinte, não pode haver dúvida de que o ônus da prova das deduções é do contribuinte, pois foi ele quem as declarou como existentes e somente ele se beneficiará delas; logo, sendo o principal interessado, cabe-lhe o encargo da comprovação inequívoca dessas deduções. Portanto, se a Fiscalização exigir a comprovação da efetividade dos pagamentos deve fazê-lo, tenha ocorrido por quaisquer das maneiras possíveis de pagamento: dinheiro em espécie, cheques, transferências bancárias, ordens de pagamento, etc. Se a prova da dedução incumbe a quem interessa e este não a faz na forma legal exigida, sujeita-se à sua desconsideração, e foi o que ocorreu nos presentes autos.

O contribuinte em uma de suas respostas às intimações afirmou que os pagamentos foram feitos à vista; se em cheques bastaria ter apresentado suas cópias, as quais identificariam valores e datas constantes dos recibos; se transferências bancárias, ordens de pagamento, poderia ter apresentado os respectivos comprovantes ou cópias deles; por qualquer um dos meios citados, e também se o foram por moeda corrente, extratos

bancários atenderiam ao solicitado. Ressalte-se que mesmo cumprindo obrigações em moeda corrente se deixa rastro, especialmente quando os valores envolvidos são fáceis de se identificar, havendo a expectativa da ocorrência de saques em valores e datas aproximados, para tal satisfação.

Como visto o impugnante tinha condições de produzir as provas necessárias; por que não o fez? A recusa em apresentá-las levou a crer que de fato as despesas em questão não ocorreram. Os argumentos apresentados pelo defendente revelam apenas sua indignação com o feito fiscal, mas não esclarecem a questão; a prova, no caso, seria simples e de seu interesse.

É certo que, na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam ilidir a imputação da irregularidade e, se a comprovação é possível e o interessado não a faz - porque não pode ou porque não quer -, é lícito concluir que tais operações não ocorreram de fato, tendo sido registradas unicamente com o fito de reduzir indevidamente a base de cálculo tributável.

Assim, conclui-se que a utilização, para caracterizar “despesas médicas”, de recibos sem a prova dos desembolsos representativos dos pagamentos supostamente realizados, autoriza a glosa da dedução pleiteada a este título e a tributação dos valores correspondentes.

Para fins de ilustração, pode-se citar Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes nesse sentido:

**IRPF - DEDUÇÃO - DESPESAS MEDICAS** - Nos termos do art. 8º, § 2º, inc. III da Lei nº 9.250/95, somente podem ser deduzidas as despesas médicas comprovadas por meio de recibo que preencha os requisitos da lei (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). Quando o documento apresentado pelo contribuinte não preenche tais requisitos e também não é feita a comprovação do pagamento por qualquer outro meio de prova, deve prevalecer a glosa da referida despesa. (Ac. 106-16.880, sessão de 25/4/2008).

**COMPROVAÇÃO RECIBOS** - Simples recibos não são suficientes para demonstrar a efetividade do pagamento a título de despesas com tratamento psicológico, mormente no caso de não terem sido trazidos aos autos provas adicionais suficientes à comprovação da efetiva prestação dos serviços e, ainda, existirem indícios de que eles não foram prestados. Somente podem ser dedutíveis quando comprovada mediante apresentação de documentos hábeis e idôneos a efetiva prestação dos serviços e a vinculação do pagamento ao serviço prestado. ” (6ª Câmara/Ac. 106-1 6.5 42, sessão de 17.10.2007)

**DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO** - A validade da dedução de despesas médicas, quando impugnadas pelo Fisco, depende da comprovação do efetivo pagamento e/ou da prestação dos serviços. (Acórdão 104-22 781, Sessão de 18/10/2007).

**DESPESAS MÉDICAS - GLOSA** - Tendo a autoridade fiscal efetuado a glosa de despesas médicas por não comprovação dos gastos, não há justificativa para seu restabelecimento sem confirmação do efetivo desembolso e da prestação do serviço. (Acórdão 102-48922, Sessão de 25/01/2008).

Destarte, não pode restar dúvida da legalidade da exigência fiscal quanto à comprovação da efetividade dos pagamentos de despesas médicas por outros elementos de prova, além de recibos, estejam eles revestidos ou não das formalidades legais, especialmente quando representam despesas consideradas expressivas.

Concluindo, não tendo o interessado, nas oportunidades que lhe foram dadas, ou seja, tanto na fase investigatória do lançamento, como na fase impugnatória, apresentado os documentos exigidos para efetiva comprovação dos pagamentos por ele efetuados referentes ao tratamento psicológico alegado como realizado com Regina Inez dos Santos Lobo, nada há a reparar no feito fiscal nesse aspecto.

Sobre os Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes, cujas ementas foram citadas na peça de defesa e aquelas acima transcritas por este relator, cumpre deixar claro que apesar da inestimável validade de tais julgados como fonte de consulta, não podem ser tomados, conforme entendimento expresso pelo Parecer Normativo CST n.º 390/71, como normas complementares da legislação tributária, nos moldes estabelecidos pelo artigo 96 do precitado CTN, em função da inexistência de norma legal que lhes confira efetividade de caráter normativo.

Diante de todo o exposto, não de ser refeitos os cálculos, conforme demonstrativo a seguir, para apurar o valor do IRPF efetivamente devido pelo contribuinte no presente processo.

**IRPF/2001/2000 (Valores em Reais - R\$):**

| Base de Cálculo Declarada | Alíquota (%)   | (-) Imposto Pago  | Multa (%)              |
|---------------------------|----------------|-------------------|------------------------|
| Infrações                 | Parc. a Ded.   | (-) I. Pg. C.Leão | <b>Imposto Apurado</b> |
|                           | Imposto Devido |                   |                        |
|                           | 27,50          | 9.528,58          | 75,00                  |
| 50.358,50                 | 4.320,00       | 0,00              | <b>26.914,01</b>       |
| 97.869,11                 | 36.442,59      |                   |                        |

**Consolidação do IRPF devido nos autos:**

| Exercício Financeiro/AC           | IRPF sujeito à Multa de 75% |
|-----------------------------------|-----------------------------|
| IRPF/2000/1999<br>(sem alteração) | R\$ 2.750,00                |
| IRPF/2001/2000                    | R\$26.914,01                |
| IRPF/2002/2001<br>(sem alteração) | R\$15.409,62                |
| <b>Total.....</b>                 | <b>R\$45.073,63</b>         |

Voto, pois, no sentido de considerar procedente em parte o lançamento consubstanciado pela Auto de Infração de fls. 6/ 13.

**Conclusão**

Assim, tendo em vista tudo que o consta nos autos, bem como na descrição dos fatos e fundamentos legais que integram o presente, voto por conhecer do recurso, para NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita