



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

**Processo n°** 10820.000992/00-30  
**Recurso n°** 170.325 Voluntário  
**Acórdão n°** 2102-01.055 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de fevereiro de 2011  
**Matéria** IRPF - DESPESAS MÉDICAS  
**Recorrente** ALVIMAR LIMA DE CASTRO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 1996, 1997, 1998, 1999

NULIDADE. LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. Hígido o lançamento fiscal consubstanciado em auto de infração, lavrado por autoridade competente, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, na repartição fiscal, sem termo de início do procedimento, desde que ela detenha os elementos probatórios para tanto.

DESPESAS MÉDICAS. LONGO CONJUNTO DE INDÍCIOS QUE DENUNCIAM A INEXISTÊNCIA DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. MANUTENÇÃO DAS GLOSAS E DO LANÇAMENTO. Acostados aos autos um largo conjunto de prova indiciária vasta que denuncia a não prestação do serviço, como a contratação de serviços por preços exorbitantes junto a profissionais recém-formados, junto a profissionais ligados por parentesco civil, a execução de serviços no mesmo dia em diversos profissionais, somente a comprovação do efetivo pagamento pode manter a dedução de tais despesas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em AFASTAR as preliminares e, no mérito, em NEGAR provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS - Relator e Presidente.

EDITADO EM: 04/04/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Núbia Matos Moura, Vanessa Pereira Rodrigues Domene, Rubens Maurício Carvalho, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Acácia Sayuri Wakasugi e Giovanni Christian Nunes Campos.

## Relatório

Em face do contribuinte ALVIMAR LIMA DE CASTRO, CPF/MF nº 476.284.138-20, já qualificado neste processo, foi lavrado, em 30/06/2000, auto de infração (fls. 03 a 10), com ciência postal em 04/07/2000 (fl. 158), a partir de ação fiscal iniciada em 12/04/2000 (fl. 39). Abaixo, discrimina-se o crédito tributário constituído pelo auto de infração antes informado, que sofre a incidência de juros de mora a partir do mês seguinte ao do vencimento do crédito:

|                 |               |
|-----------------|---------------|
| IMPOSTO         | R\$ 18.642,50 |
| MULTA DE OFÍCIO | R\$ 13.981,87 |

Ao contribuinte foi imputada uma glosa de despesas médicas, nos montantes de R\$ 5.000,00, R\$ 9.450,00, R\$ 27.900,00 e R\$ 29.000,00, nos anos-calendário 1995, 1996, 1997 e 1998, respectivamente. Ao imposto lançado foi vinculado uma multa de ofício de 75%.

Abaixo se transcrevem a motivação da autuação e as defesas apresentadas na impugnação, conforme excerto do relatório da decisão da Delegacia de Julgamento (fls. 293 a 299), *verbis*:

*De acordo com informações contidas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 11/21, através de intimação fiscal datada de 10/04/2000, recebida pelo contribuinte em 14/04/2000, teve início o procedimento fiscal em exame. Foram solicitados documentos probatórios devidamente acompanhados dos comprovantes de pagamentos (cópias de cheques, extratos bancários, etc.) a respeito das despesas médicas informadas nas declarações de rendimentos anos-calendário 1995 a 1998.*

*Em 03/05/2000 o contribuinte apresentou sua resposta à intimação fiscal. Analisando a documentação apresentada pelo contribuinte, a Fiscalização constatou inicialmente que:*

- 1) A maior parte dos recibos apresentados não informava o endereço do prestador de serviço, conforme determina a alínea "c" do §1º do artigo 11 da Lei n.º 8.383/1991;*
- 2) A maior parte dos recibos não especificava de forma precisa a que se referia o correspondente pagamento;*
- 3) Havia casos em que os recibos foram emitidos em uma mesma data, pela mesma pessoa, inclusive, aparentemente, com a utilização da mesma caneta (mesmo tipo de recito, caligrafia e aparentemente de tinta);*
- 4) Os tratamentos geralmente envolvem valores elevados, se comparados a valores de mercado, só para se ter uma idéia o contribuinte teria gasto de 1995 a 1998 um valor equivalente a*

R\$ 50.350,00 somente a título de tratamento dentário, e ainda R\$ 21.000,00 a título de tratamento psicológico;

5) Não foi apresentada comprovação quanto ao efetivo pagamento dos tratamentos, em nenhum dos casos;

6) Comparando as informações prestadas, com as informações da base de dados da SRF (CPF/CONS, IRPF/CONS, etc), foi possível constatar que: os prestadores de serviços, ou eram "omissos" quanto a apresentação de declaração de rendimentos PF, ou apresentavam rendimentos tributáveis em valores inferiores aos limites das tabelas de IR; os valores dos serviços geralmente representavam a grande maioria dos rendimentos declarados pelos prestadores de serviços, havendo casos que representassem 100% dos rendimentos; observando a idade dos prestadores de serviços era possível constatar que se tratava sempre de profissionais recém-formados, obviamente sem experiência; muitos dos prestadores de serviços tinham endereço em cidades distantes de Araçatuba. Cumpre observar que os extratos de consultas nos sistemas da SRF relativos aos terceiros envolvidos e citados no presente termo estão no dossiê do contribuinte e não serão juntados ao processo administrativo em razão do sigilo fiscal.

Diante das conclusões iniciais da Fiscalização da SRF, atual Receita Federal do Brasil, para que se pudesse afastar a presunção de ilegitimidade, e conferir caráter probatório aos recibos apresentados pelo contribuinte, foi feita nova intimação fiscal, datada de 04/05/2000, sendo solicitado pelo Sr. Auditor Fiscal:

a) a comprovação do efetivo pagamento das referidas despesas, através de cópias de cheques, extratos bancários, etc (já solicitados na primeira intimação fiscal, e não apresentados pelo contribuinte);

b) o endereço dos consultórios dos prestadores de serviço, conforme determina a alínea "c" do §1º do artigo da Lei n.º 8.383/1991;

c) informação em quem foram realizados os tratamentos e quais os tipos de tratamento foram realizados;

d) apresentação de elementos que possam vir a confirmar as informações correspondentes aos recibos, como p.ex.: receitas prescritas, laudos, radiografias, solicitação de exames, etc.

Foi providenciada pela Fiscalização a circularização em todos os prestadores de serviços, conforme se constata na documentação juntada às fls. 88 a 199 do presente processo administrativo fiscal.

Em 22/05/2000, o contribuinte apresentou sua resposta à intimação fiscal, conforme documentação juntada às fls. 52/87 do presente processo administrativo fiscal, sendo que a Fiscalização verificou que não restaram comprovadas, na sua

*totalidade, as deduções efetuadas, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, motivo pelo qual, procedeu-se à glosa de dedução de despesas médicas dos prestadores de serviços abaixo relacionados, conforme razões discriminadas às fls. 13/20 do Termo de Constatção Fiscal:*

*a) Recibos emitidos pela Dra. Ana Paula Afonso, de 1995 a 1998, nos valores de R\$ 5.000,00, R\$ 3.600,00, R\$ 3.000,00 e R\$ 8.000,00, respectivamente, relativo a tratamento dentário no próprio contribuinte;*

*b) Recibos emitidos pela Dra. Mag Wadamori, em 1996 e 1997, nos valores de R\$ 4.650,00 e R\$ 2.650,00, relativamente a tratamento dentário no filho do contribuinte, Armando Franco Lima de Castro;*

*c) Recibos emitidos pelo Dr. Fernando César Franco, em 1996 e 1997, nos valores de R\$ 1.000,00 e R\$ 1.250,00, respectivamente, relativamente a tratamento dentário na mãe do contribuinte, Sra. Albina Peló Castro;*

*d) Recibos emitidos pelo Dr. Marcelo Zuanassi Macari, em 1997, no valor de R\$ 5.000,00, relativamente a tratamento odontológico no próprio contribuinte e na sua esposa;*

*e) Recibos emitidos pela Dra. Karina Silva Moreira, em 1997, no valor R\$ 6.000,00, relativamente a tratamento odontológico na filha do contribuinte;*

*f) Recibos emitidos pelo Dr. José Giroldo Júnior, em 1998, no valor de R\$ 10.000,00, relativamente a tratamento odontológico no contribuinte e na sua esposa;*

*g) Recibos emitidos pela Dra. Thelma Cristina de Almeida Delfini, em 1997, no valor de R\$ 10.000,00, relativamente a tratamento psicológico realizado no filho, na filha e na mãe do contribuinte;*

*h) Recibos emitidos pela Dra. Valéria Barrote Ricoy, em 1998, no valor de R\$ 11.000,00, relativamente a tratamento psicológico realizados no contribuinte;*

*Ainda de acordo com o citado Termo de Verificação Fiscal, a Fiscalização concluiu que restou amplamente demonstrado que não foram prestadas as comprovações necessárias para respaldar as despesas realizadas.*

*Não há somente um fator, isoladamente, que demonstra as incoerências nas operações praticadas pelo contribuinte, mas, um conjunto de fatores, que faz prova, em favor da Fazenda Pública.*

*Menciona a Fiscalização ainda que o contribuinte não conseguiu comprovar nem mesmo um dos pagamentos realizados, entre tantos e tantos, sendo que causou estranheza que com relação ao Dr. Winneton Coelho Lima, um simples pagamento no valor de R\$ 120,00 (fls. 46), o contribuinte apresentou para comprovação cópia do canhoto de seu talão de cheques. Nos dias 08/02/1997 e 15/02/1997 o contribuinte*

*estaria em tratamento com a Dra. Ana Paula em São Joaquim da Barra e com o Dr. Marcelo em Barretos; ainda nos mesmos dias 08/02/1997, 15/02/1997, 22/02/1997 e 15/03/1997 a filha do contribuinte (Maria) estaria em tratamento com a Dra. Karina em Barretos e com a Dra. Thelma em Catanduva, para citar alguns exemplos.*

*No período de 1995 a 1998, o contribuinte teria gasto um valor equivalente a R\$ 50.350,00 somente a título de tratamento dentário, e ainda, R\$ 21.000,00 a título de tratamento psicológico, sendo que este alegou que todos os pagamentos foram realizados em dinheiro, em pequenas quantias.*

*Diante do exposto, foram glosadas as despesas médicas nos seguintes valores conforme abaixo:*

- 1995 — R\$ 5.000,00;*
- 1996 — R\$ 9.450,00;*
- 1997 — R\$ 27.900,00;*
- 1998 — R\$ 29.000,00;*

#### *Da Impugnação*

*Transcorrido o prazo regulamentar para apresentação de defesa ou pagamento do débito em epígrafe, o contribuinte apresentou manifestação tempestiva às fls. 162/201 através de advogado constituído, juntando procuração ad judicium et extra às fls. 201, anexando documentos às fls. 203/225, alegando em síntese que:*

- O crédito tributário foi constituído sob premissas que o próprio Fiscal tem como não esclarecidas. Boa parte dos documentos originais requeridos pertence a arquivo dos prestadores de serviços, e portanto, não poderiam as vias originais ser apresentada por terceiros, no caso impugnante, a menos que os donos dos documentos com iss concordassem. Todavia, o Sr. Fiscal nem determinou ao reclamante que procurasse apresentar as vias originais desses comprovante, tampouco ele próprio intimou os prestadores de serviços;*
- A exigência foi formalizada por meio de auto de infração, instrumento utilizável exclusivamente em lançamento tributário decorrente de diligências efetuadas no endereço do contribuinte. No entanto o procedimento levado a efeito contra o impugnante foi de revisão interna de declaração de rendimentos, ou declarações de ajuste anual, e portanto, dele só seria possível resultar lançamento de ofício, a ser efetuado pelo chefe do órgão que administra o tributo, ou por servidor a quem este houver delegado poderes. O lançamento só poderia ter sido constituído pelo Sr. chefe da repartição fiscal, nos termos do parágrafo único do artigo 11 do Decreto n.º 70.235/72, que não é o Sr. Fiscal Autuante. Por isso, este não tinha competência para constituir o crédito tributário;*

- *O lançamento é nulo por ausência do termo de início de fiscalização, uma vez que o mesmo é indispensável, uma segurança imposta em lei complementar em favor tanto do Fisco como do contribuinte. Sua ausência implica em nulidade dos atos que lhe deviam seguir, porque dependem desse primeiro ato;*
- *Quanto às distâncias entre Araçatuba e os consultórios de alguns profissionais que prestaram os serviços, o pouco tempo de exercício profissional deles, sua renda ainda incipiente, tudo isso está ligado à necessidade que tinha o impugnante de administrar os seus problemas e saúde e os conseqüentes problemas financeiros. O fato de serem formados recentemente não impede que eles fossem desde então excelentes profissionais. Foram escolhidos por serem recentemente formados, por serem bons no que fazem, e por serem ex-alunos ou pessoas das relações do autuado, que precisava de profissionais competentes, que não fossem cobrar o que ele não poderia pagar;*
- *Quanto ao fato de não pagar com cheque, como está exigindo o Sr. Fiscal, esclarece o contribuinte que ia pagando aos poucos, como lhe era possível fazer, às vezes com dinheiro tomado de empréstimo de pessoa da família, que muito o ajudaram nesse período. Se a RFB considera tão importante a realização do pagamento mediante cheque nominal, deveria estabelecer isso como condição de validade da dedução, orientando o contribuintes nesse sentido;*
- *Os recibos apresentados explicitam com exatidão o nome, o CPF e o endereço profissional do emitente, tendo sido outras informações complementares sido encaminhadas à repartição fiscal. Outros dados específicos a cada tratamento estão claramente demonstrados nos originais de 13 fichas clínicas de dentistas, que estão sendo anexado (docs. 13/25);*
- *Os recibos emitidos em uma mesma data referem-se a um mesmo tratamento, embora os pagamentos tenham sido efetuados nas datas indicadas nos recibos, estes foram todos emitidos na data final do atendimento, dentro do ano calendário de tratamento, sendo que em caso de dúvida, seria o caso de solicitar perícia grafotécnica nos mesmos;*
- *O contribuinte concorda que o gasto é elevado, porém esse tipo de despesa não depende da vontade do mesmo. A respeito da censura quanto a profissionais apresentarem rendimento tributário em valor inferior ao limite das tabelas do IR, essa questão não é afeta ao contribuinte, e deve ser resolvida pelo Fisco diretamente com os prestadores de serviços;*
- *A Dra. Ana Paula possuía registro provisório junto ao CRO antes do registro definitivo, sendo que para efeitos de imposto de renda não está escrito que não se pode tratar de dentes com profissional que venha posteriormente a contrariar núpcias com o cunhado do contribuinte. A opinião do servidor sobre a qualificação profissional da prestadora de serviços representa opinião pessoal, e não coincide com a do autuado;*

- *O consultório da Dra. Mag Wadamore era em Araçatuba, e agora é na cidade vizinha, em Coroados. Não há problema do contribuinte haver sido professor da profissional em 1987 e seu filho ser tratado por ela 10 anos depois. Não é problema do contribuinte se quase 50% dos rendimentos da profissional é proveniente do tratamento realizado no filho do contribuinte;*
- *Anexa as fichas clínicas originais para análise do Sr. Fiscal do tratamento realizado com o Dr. Fernando. Os tratamentos referentes a este profissional foram realizados na cidade de São Joaquim da Barra porque lá se situa o consultório profissional em questão;*
- *Anexa as fichas clínicas do consultório do Dr. Marcelo, fotocopiadas, autenticadas e entregues na repartição fiscal em 22.05.2000. Este profissional possuía registro provisório logo após a conclusão de seu curso de nível superior, sendo que este poderá ser solicitado ao CRO pelo Fisco, já que o contribuinte não tem esse direito;*
- *No tocante aos recibos emitidos pelo prestador de serviços Dr. José Giroldo, há de se salientar que o recibo mensal constitui a soma das diferentes parcelas pagas no mês, e não necessariamente a um único pagamento. O mesmo é um dos poucos dentistas que fazem parte do corpo clínico de um hospital de renome internacional, o Hospital do Câncer de Barretos;*
- *Com relação ao pagamento realizado mediante cheque no valor de R\$ 120,00, o Sr. Fiscal desconhece que o impugnante só pagou com cheque nominal porque a conta do anestesista foi cobrada por terceira pessoa, que disse ser mulher do médico, e não forneceu recibo. O pagamento em cheque visou garantir o direito à dedução da despesa;*
- *Barretos e Catanduva são cidades próximas a São Joaquim da Barra, onde moram os pais da mulher do impugnante, motivo pelo qual é possível diversos atendimentos não só em duas, mas até nas es idades vizinhas de familiares do autuado. Anexa documentos que comprovam de que os pais da mulher do impugnante moram em São Joaquim da Barra;*
- *Como o Sr. Fiscal colocou em dúvida a veracidade dos tratamentos odontológicos e psicoterápicos a que o impugnante e seus familiares tiveram que se submeter a partir de 1994, requer-se com fundamento no artigo 16, inciso IV, do Decreto n.º 70.235/72 a realização de perícia com vistas a comprovar se houve ou não esses tratamentos, indicando como perito profissional qualificado às fls. 197, e formulando quesitos às fls. 198/199;*
- *Requer o cancelamento do lançamento em tela, posto que baseado em presunções inadmissíveis, a incompetência da autoridade lançadora para tal mister bem como pelo instrumento inadequado aplicado, pela ausência de termo de início de fiscalização, e as questões de fato articuladas na manifestação apresentada;*

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

A 8ª Turma de Julgamento da DRJ-São Paulo II (SP), por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 17-25.096, de 19 de maio de 2008 (fls. 292 a 307).

O procurador e o próprio contribuinte foram intimados da decisão *a quo* em 10/06/2008 (fls. 311 e 312). Irresignado, interpôs recurso voluntário em 10/07/2008 (fl. 315).

No voluntário, o recorrente alega, em apertada síntese, que:

- I. o lançamento é nulo, primeiro porque sustentado em presunções inadmissíveis, como demonstrou o então impugnante, ponto que sequer foi enfrentado pela decisão recorrida, o que inquina esta também de nulidade, por cerceamento do direito de defesa; segundo, porque levado a termo por autoridade incompetente – auditor-fiscal - e mediante instrumento inadequado - auto de infração, este somente utilizado para concretizar o crédito tributário pelo auditor-fiscal a partir de diligências externas, no domicílio do sujeito passivo, o que não se amolda ao caso presente, pois aqui ocorreu uma revisão de declaração e, como tal, o instrumento a ser utilizado deveria ser a notificação de lançamento, manejada pelo Chefe da Repartição lançadora; e terceiro, porque executado sem termo de início do procedimento fiscal. E aqui já se rebate o surrado argumento de que as nulidades seriam somente aquelas do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, pois esse artigo não abrange todas as hipóteses de nulidade do lançamento;
- II. passou por graves problemas de saúde física e psíquica a partir de 1994, impedindo inclusive que desenvolvesse sua profissão de professor junto à Unesp, levando-o a dificuldades financeiras, somente superadas com a ajuda de amigos e parentes, bem como de ex-alunos que se prontificaram a executar procedimentos médico-odontológicos com baixo custo, com pagamentos fracionados à medida que o contribuinte ia auferindo sua renda (além das ajudas citadas), situação que poderia ser confirmada com a perícia pedida na impugnação e indeferida pela autoridade julgadora *a quo*;
- III. é inadmissível que as glosas estejam lastreadas na ausência de meros cumprimentos formais do recibo (endereço ou diferenças de grafia/tipos de canetas no preenchimento dos recibos) ou mesma na ausência da comprovação do efetivo pagamento, pois a legislação não obriga o pagamento em cheque e os requisitos formais poderiam ser supridos pela própria fiscalização, nos cadastros da RFB. Ademais, aqui se deve lembrar que era ônus da autoridade fiscal demonstrar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, colacionando aos autos um conjunto probatório que denunciasses as infrações, na forma do art. 142 do CTN, não se podendo invocar subsidiariamente ao PAF o art. 333 do CPC, como o fez a autoridade julgadora de primeira instância, para inverter o ônus da prova no caso vertente, até porque a dicção integral desse artigo assevera que o ônus da prova é do autor, no caso a autoridade lançadora;



- IV. em relação às despesas, em si mesmas, asseverou na impugnação (e agora repisa neste recurso) que:
- a. juntou treze fichas clínicas dentárias que comprovam a prestação dos serviços;
  - b. não pode ser responsabilizado pelo fato de os prestadores de serviço terem apenas declarado valores irrisórios ao fiscos;
  - c. juntou recibos que comprovam a prestação do serviço, na forma exigida pela legislação de regência da matéria, a qual não exige pagamentos em cheques como exigido pela autoridade autuante e julgadora de primeira instância;
  - d. especificamente no tocante ao serviço prestado pela Dra. Ana Paula Afonso (recibos emitidos em 1.995, 1.996, 1.997 e 1.998 nos valores de R\$5.000,00, R\$3.600,00, R\$3.000,00 e R\$8.000,00, respectivamente, relativamente a tratamento dentário no próprio contribuinte), igualmente trouxe os recibos da prestação do serviço, agora em original, não podendo se manter essa glosa em decorrência dos pagamentos em espécie, do vínculo familiar do tomador com o prestador do serviço (cunhados), de eventual falta de experiência dessa profissional ou de realização do serviço em cidade diversa do domicílio do contribuinte fiscalizado. A uma porque o fiscalizado é um antigo professor de disciplinas da área de odontologia e bem sabe a quem entregar sua boca; a duas porque juntou aos autos cópias dos prontuários descrevendo os serviços feitos; a três porque os recibos comprovam a efetiva prestação do serviço; a quatro porque a profissional tem escritório em cidade de residência dos pais da esposa do recorrente, o que permitiu conciliar o tratamento odontológico em finais de semana e visitas aos familiares citados; a cinco porque a legislação não veda a prestação de serviço entre pessoas com vínculos familiares;
  - e. especificamente no tocante ao serviço prestado pela Dra. Mag Wadamore (Recibos emitidos pela Dra. Mag Wadamore, em 1.996 e 1.997, nos valores de R\$4.850,00 e R\$2.650,00, relativamente a tratamento dentário no filho do contribuinte, Armando Franco Lima de Castro), as despesas também restaram comprovadas. Entretanto, como a autoridade fiscal lançou suspeição sobre as fichas de tratamento dentário, ao argumento de que a ficha não seria original, importante para o presente caso, e que *"aparentemente o tipo da tinta é o mesmo de 09/02/96 a 04/11/97 (pode-se observar na cópia que o tipo de escrita não escurece ou clareia)"*, deveria ter intimado a profissional a prestar os esclarecimentos devidos, o que aqui não ocorreu. Ademais, ao contribuinte não pode ser imputado a responsabilidade pelo fato de a prestadora somente ter declarado rendimentos que representaram duas vezes o montante despendido pelo fiscalizado

com o tratamento de seu filho. E, por fim, nada há de estranho no fato de a prestadora ter sido aluna do fiscalizado dez anos antes do tratamento, pois este é professor de odontologia, como já dito;

- f. no caso dos prestadores Fernando César Franco (cunhado fiscalizado - Recibos emitidos em 1.996 e 1.997, nos valores de R\$1.000,00 e R\$1.250,00, respectivamente, relativamente a tratamento dentário na mãe do contribuinte, Sra. Albina Pelói Castro), Marcelo Zuanassi Macari (recibos emitidos em 1.997, no valor de R\$5.000,00, relativamente a tratamento odontológico no próprio contribuinte e na sua esposa), Karina Silva Moreira (recibos emitidos em 1.997, no valor de R\$6.000,00, relativamente a tratamento odontológico na filha do contribuinte) e José Giroldo Júnior (recibos emitidos em 1.998, no valor de R\$10.000,00, relativamente a tratamento odontológico no contribuinte e na sua esposa), as despesas igualmente restaram comprovadas e agora junta ficha dentária, a qual não fora antes pedida pela autoridade autuante [aqui o recorrente deduz argumentações similares às feitas no caso da Dra. Ana Paula Afonso e da Dra. Mag Wadamore (as razões da Dra. Mag foram repisadas em parte para o caso da Dra. Karina, pois em ambos houve suspeição sobre a tinta utilizada no preenchimento dos recibos e fichas), registrando que os três últimos profissionais acima também eram recém formados]. Ainda, o recorrente registra que o fato da movimentação bancária anual do Dr. Giroldo ser inferior ao total dos recibos emitidos (R\$ 10.000,00) e dele basicamente ter declarado um montante de rendimentos ligeiramente superior ao valor transcrito é assunto estranho ao fiscalizado, sendo certo que tal profissional é um dos poucos dentistas que fazem parte do corpo clínico de um hospital de renome internacional, o Hospital do Câncer de Barretos (SP);
- g. o recorrente também rebate cada uma das argumentações da autoridade autuante para glosar as despesas decorrentes dos recibos emitidos pela Dra. Thelma Cristina de Almeida Delfini (psicóloga – recibos emitidos de R\$ 10.000,00, no ano-calendário 1997), em tudo semelhante ao caso dos odontólogos acima, enfatizando que, diferentemente do asseverado pela autoridade autuante (que afirmou que a profissional somente teria atendido o contribuinte e familiares, a vista dos rendimentos confessados na declaração de imposto de renda), sempre havia outros clientes em seu consultório, quando da visita do contribuinte fiscalizado. Na mesma linha, assim procede em relação à psicóloga Valéria Barrote Ricoy (recibos emitidos em 1.998, no valor de R\$11.000,00, relativamente a tratamento psicológico realizados no contribuinte), não podendo ser desnaturada tal despesas pelo fato da ausência da comprovação do efetivo pagamento ou pela ligação familiar entre o prestador e tomador (a prestadora é esposa do sobrinho do contribuinte), já que nada há na legislação que impeça a prestação de tal serviço.

Alfim, o recorrente repisa a necessidade de uma perícia, registrando novamente os quesitos deduzidos na impugnação, para esclarecimento das matérias de fato controvertidas.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 10/06/2008 (fls. 311 e 312), terça-feira, e interpôs o recurso voluntário em 10/07/2008 (fl. 315), dentro do trintídio legal, este que teve seu termo final em 10/07/2008, quinta-feira. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar o apelo, como discriminado no relatório.

Inicialmente rejeita-se o pedido de perícia, pois as provas dos autos são suficientes para este relator firmar sua convicção sobre a higidez, ou não, das despesas glosadas pela autoridade autuante, como se demonstrará a seguir.

Ainda, não há quaisquer das demais nulidades, pois a autoridade simplesmente levantou um largo conjunto indiciário de eventos, entendendo que a maior parcela das despesas médicas do recorrente deveria ser glosada, sendo que a decisão recorrida apreciou a inconformidade no tocante às nulidades, como se vê nas fls. 299 a 302.

Ademais, não há que falar em tributação por presunção, mas apenas se entendeu que o contribuinte não conseguiu comprovar adequadamente as despesas que objetiva deduzir da base de cálculo do IRPF, e lançamento poderia ser feito sem prévia intimação ao sujeito passivo, desde que a autoridade lançadora detenha os elementos para concretizar a autuação, entendimento que restou cristalizado na Súmula CARF nº 46: *O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.*

Por último, a autoridade autuante (Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil) é competente para efetuar o lançamento, na forma do então vigente art. 6º, I, “a”, da Medida Provisória nº 2.175-29, de 24 de agosto de 2001 (hoje o art. 6º, I, “a”, da Lei nº 10.590/2002), e o veículo que o consubstanciou, o auto de infração, é idôneo, como se vê no art. 9º do Decreto nº 70.235/72, desde que manejado pela autoridade competente, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, ou seja, não há qualquer mandamento legal que impeça o Auditor-Fiscal, em procedimento interno à repartição, de aperfeiçoar o lançamento na via do auto de infração. Na verdade, é pacífico que o Auditor-Fiscal pode utilizar o auto de infração para apurar infrações do sujeito passivo, dentro ou fora da repartição, a partir de revisão de declarações ou em procedimentos outros de auditoria. Essa, inclusive, é a inteligência da Súmula CARF nº 6: *É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.*

Agora, passa-se ao mérito.

Como regra, os recibos médicos são o meio idôneo para comprovar as despesas médicas dedutíveis do imposto de renda, na forma do art. 8º, § 2º, III, da Lei nº 9.250/96. Entretanto, esta não é uma prova absoluta, cedendo que se demonstrar a inviabilidade da despesas médicas, por todos os meios de prova, mesmo indiciária, permitido em direito.

Compulsando os autos, abaixo se vê as despesas médicas declaradas e glosadas:

| Ano-calendário | Despesa declarada | Despesa glosada (fl. 21) |
|----------------|-------------------|--------------------------|
| 1995           | R\$ 6.388,33      | R\$ 5.000,00             |
| 1996           | R\$ 12.387,80     | R\$ 9.450,00             |
| 1997           | R\$ 29.915.751    | R\$27.900,00             |
| 1998           | R\$ 31.883,32     | R\$ 29.000,00            |

Realmente, causa espécie que o montante das despesas glosadas, vultosas, tenha sido toda paga em espécie, não tendo o contribuinte uma única comprovação bancária da liquidação de tais obrigações, havendo, ressalte-se, recibos de valores elevados (R\$ 5.000,00 – fl.40; R\$ 3.600,00 – fl. 41; R\$ 4.850,00 – fl. 41; R\$ 5.000,00 – fl. 42; R\$ 10.000,00 – fl. 44; R\$ 3.000,00 – fl. 44; R\$ 2.650,00 – fl. 44; R\$ 10.000,00 – fl. 46; R\$ 8.000,00 – fl. 47; R\$ 11.000,00 – fl. 47), não parecendo plausível que tais obrigações tenham sido liquidadas sem qualquer comprovação bancária. Ainda, chamou a atenção deste julgador a contratação de profissionais recém-formados em odontologia, quando se sabe que o fiscalizado era professor universitário nessa especialização, havendo valores excessivos em alguns procedimentos, como uma aplicação de flúor de R\$ 600,00 ou um orçamento e consulta clínica de R\$ 450,00 (fl. 13), valores que são excessivos ainda nos tempos atuais (veja-se que os serviços foram prestados na segunda metade da década de 90 do século passado).

A autoridade fiscal ainda apontou a coincidência de tratamento no mesmo dia, como se pode ver na transcrição abaixo, a indicar a ausência de verossimilhança de que os tratamentos realmente ocorreram (fl. 20), *verbis*:

*Apenas para ressaltar mais algumas incoerências, pois eu não comparei todas as situações, nos mesmos dias 08/02/97 e 15/02/97 o contribuinte estaria em tratamento com a Dra. Ana Paula em São Joaquim da Barra e com o Dr. Marcelo em Barretos; ainda nos mesmos dias 08/02/97, 15/02/97, 22/02/97 e 15/03/97 a filha do contribuinte (Maria) estaria em tratamento com a Dra. Karina em Barretos e com a Dra. Thelma em Catanduva, isso só para citar alguns exemplos, pois não tive o trabalho de comparar todos os casos.*

Outro ponto que enfraquece a defesa do contribuinte é a execução de procedimentos com pessoas ligadas por vínculo de parentesco civil, recém-formados, inclusive para tratamento psicológico no contribuinte e sua família, como se viu com a Dra. Valéria Barrote, nora do irmão do fiscalizado. Não se compreende como o contribuinte poderia se submeter a um tratamento psicológico com a nora de seu irmão (dispêndio de R\$ 11.000,00, no ano-calendário 1998), sem que isso pudesse concretizar um conflito de natureza profissional.

De fato, como bem lançado na descrição da infração pela autoridade autuante (fls. 11 a 21), há um longo conjunto de indícios, apenas alguns acima evidenciados, que

Processo nº 10820.000992/00-30  
Acórdão n.º **2102-01.055**

**S2-C1T2**  
Fl. 7

---

demonstram a impossibilidade de se acatar as despesas médicas, sem uma comprovação cabal do pagamento de tais despesas. A leitura do relatório e das razões do contribuinte, que não logrou trazer qualquer comprovação da liquidação financeira de tão vultosas despesas médicas, não deixam dúvidas que tais despesas não foram concretizadas, aqui não sendo necessário rebater um a um as defesas expendidas para cada profissional, pois as considerações acima, *mutatis mutandis*, aplicam-se a todos.

Com as breves considerações acima, firmo a convicção da procedência do lançamento, rechaçando a possibilidade da dedução das despesas médicas glosadas.

Ante o exposto, voto no sentido de AFASTAR as preliminares e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

Giovanni Christian Nunes Campos