



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA**

**Processo n°** 10820.000984/2006-22  
**Recurso n°** 155.953 Voluntário  
**Matéria** IRPF  
**Acórdão n°** 104-23.311  
**Sessão de** 26 de junho de 2008  
**Recorrente** MILTON OLIVEIRA DA SILVA  
**Recorrida** 3ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

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

Exercício: 2002

DEDUÇÃO - DESPESAS MÉDICAS - Recibos ou notas fiscais, mesmo que emitidos nos termos exigidos pela legislação, não comprovam, por si só, sem outros elementos de prova complementares, pagamentos realizados por serviços médicos ou odontológicos, quando há dúvidas sobre a efetividade da sua prestação. Nessa hipótese, justifica-se a exigência, por parte do Fisco, de elementos adicionais para a comprovação da efetividade da prestação dos serviços e/ou do pagamento.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MILTON OLIVEIRA DA SILVA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO

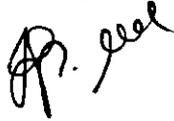
Presidente

  
HELOÍSA GUARITA SOUZA

Relatora

FORMALIZADO EM: 18 AGO 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nelson Mallmann, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Rayana Alves de Oliveira França, Antonio Lopo Martinez, Pedro Anan Júnior e Renato Coelho Borelli (Suplente convocado). Ausente justificadamente o Conselheiro Gustavo Lian Haddad.



## Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 84/89) lavrado contra o contribuinte MILTON OLIVEIRA DA SILVA, inscrito no CPF/MF sob nº 926.235.738-91, para exigir crédito tributário de IRPF, no valor total de R\$ 18.263,92, em 30.05.2006, em decorrência da glosa de despesas médicas indevidamente utilizadas, pelos motivos expostos no Termo de Constatação Fiscal de fls. 79/83, relativamente ao ano-calendário de 2001. A glosa de R\$ 18.000,00 está com a multa de ofício qualificada, e o montante de R\$ 3.512,50 está com a multa de ofício regulamentar.

Os fatos havidos em primeira instância estão assim relatados pelo acórdão de primeira instância, o qual adoto, nessa parte (fls. 127/133):

*“3. Do Termo de Constatação Fiscal (fls. 79/83) constam, em síntese, as seguintes informações:*

*3.1. O contribuinte discriminou na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário 2001, vários beneficiários de pagamentos de despesas médicas, no total de R\$ 25.387,00, deduzindo-as da base de cálculo do IRPF;*

*3.2. Desse total, foi declarado como pago a FERNANDA NERY GON, CPF nº 162.053.138-04, o valor de R\$ 225,00, tendo sido comprovada, mediante recibo, apenas metade desse valor (fls. 27). O valor de R\$ 112,50, correspondente à metade não comprovada, foi excluído do total da dedução de despesas médicas;*

*3.3. O pagamento do valor de R\$ 3.400,00, efetuado à Santa Casa de Misericórdia, CNPJ nº 43.751.502/0001-67, referia-se a tratamento da paciente Leonor Salia Salva, avó da esposa do contribuinte, que apresentou declaração em separado. Para que pudesse ser considerada dependente do contribuinte, era necessário que a avó tivesse recebido rendimentos, tributáveis ou não, até R\$ 10.800,00, e que sua neta constasse como dependente na declaração do casal (declaração em conjunto) e estivesse obrigada a declarar. No presente caso faltou um requisito: a neta (esposa do contribuinte) apresentou declaração em separado;*

*3.4. Em relação à dedução de R\$ 18.000,00, correspondente a despesas declaradas como pagas a três dentistas: ANA PAULA MARTINS, CRISTINA MARIA TREVISANI RASMUSSEN e MARCOS ROBERTO RASCACHI, o contribuinte informou ter feito o pagamento em dinheiro nas datas dos respectivos recibos;*

*3.5. A profissional Ana Paula Martins emitiu quatro recibos, todos no valor de R\$ 800,00, totalizando R\$ 3.200,00, sendo um no dia 10/06/2001, dois no dia 10/08/2001 e um no dia 10/09/2001. Foi intimada em seu atual domicílio, na cidade de Cascavel/PR, mas a correspondência voltou com indicação do correio “mudou-se”;*



3.6. *É fácil verificar que tais recibos foram emitidos de uma só vez, ou seja, na mesma data e com a mesma caneta, dada a sua numeração seqüencial (01, 02, 03, 04), a menos que entre os dias 10/06 e 10/09, a profissional tivesse prestado serviços exclusivamente ao contribuinte. Até o carimbo com o nome da dentista tem a mesma tonalidade de tinta e foi apostado nos recibos no mesmo local, como algo que se faz em série;*

3.7. *Também não há explicação para a emissão de dois recibos no dia 10/08/2001, ambos no valor de R\$ 800,00. Se os recibos tivessem sido emitidos e pagos nas datas nele indicadas, duas situações poderiam ter ocorrido: 1) o contribuinte e/ou seus dependentes teriam se deslocado ao menos três vezes de Araçatuba até a cidade de Dracena (cerca de 180 Km), sendo que, nos dias 10/08/2001 e 10/09/2001, respectivamente, sexta-feira e segunda-feira, teria faltado ao serviço para fazer um tratamento dentário, que poderia ser feito em Araçatuba mesmo; 2) se o tratamento (talvez uma cirurgia) tivesse sido feito uma única vez, a Dra. Ana Paula Martins, talvez enviasse os recibos pelo correio, após o recebimento de uma ordem de pagamento, doc ou outro meio de pagamento bancário, o que normalmente seria usado nesses casos, especialmente no caso do contribuinte que era empregado de uma instituição financeira;*

3.8. *A profissional Cristina Maria Trevisani Rasmussen também emitiu quatro recibos datados de 20/05, 20/06, 20/07 e 20/08/2001, respectivamente, domingo, quarta-feira, sexta-feira e segunda-feira, em valores quase idênticos aos da Dra. Ana Paula Martins;*

3.9. *Embora a forma e a caligrafia dos recibos emitidos por Ana Paula Martins e Cristina M. Trevisani Rasmussen sejam diferentes, a numeração é seqüencial, estando, os recibos da primeira, numerados de 01 a 04 e os da segunda, de 05 a 08;*

3.10. *Intimada, a dentista Cristina M. T. Rasmussen informou que o tratamento foi realizado nos filhos do contribuinte, Alex e Alan Federich Silva, e que os recebimentos foram efetivados nas datas dos respectivos recibos, não sendo possível identificar a forma de recebimento, por não haver anotações. A falta de anotações, contudo, não a impediu de informar o tipo de tratamento realizado e em quem foi prestado. Nos recibos, não consta o nome das pessoas nas quais o serviço foi prestado, havendo apenas a menção genérica de "tratamento odontológico";*

3.11. *A olho nu se percebe que os recibos tiveram a mesma gênese daqueles emitidos pela Dra. Ana Paula Martins, isto é, foram emitidos de uma só vez, na mesma data e com a mesma caneta, tendo em vista a sua numeração seqüencial (01, 02, 03, 04), a menos que entre os dias 20/05 e 20/08, a profissional tivesse prestado serviços exclusivamente ao contribuinte. Também o carimbo com o nome da profissional tem a mesma tonalidade de tinta e foi apostado no mesmo local, como algo que se faz em série;*

3.12. *Se os recibos tivessem sido emitidos nas datas neles indicadas, o contribuinte teria se deslocado, ao menos, quatro vezes de*

*Araçatuba a Dracena e teria faltado ao serviço três dias (quarta-feira, sexta-feira e segunda-feira) e também teria deixado de levar seus filhos à escola para fazer um tratamento dentário que poderia ser feito em Araçatuba;*

*3.13. Os recibos emitidos pelo Dr. Marcos Roberto Rascachi, que, somados, perfizeram R\$ 11.500,00, têm a mesma conformação dos subscritos pelas outras profissionais, ou seja, foram emitidos na mesma data, com a mesma caneta e apresentam os mesmos vícios;*

*3.14. Também nesse caso, se os recibos tivessem sido emitidos nas datas indicadas, o contribuinte teria faltado ao serviço, pelo menos, nove vezes, já que precisaria se deslocar de Araçatuba a Dracena;*

*3.15. Segundo informação prestada pelo dentista, os serviços teriam sido prestados no período de 15/11/2000 a 10/02/2001, num total de treze sessões de tratamento, tendo, os recibos, sido entregues ao contribuinte nas datas que neles constam. Da mesma forma que a dentista Cristina Rasmussen, o Dr. Marcos Roberto Rascachi informou não ser possível identificar a forma de recebimento por não haver anotações. Essa falta de anotações também não o impediu de informar o tratamento realizado e fornecer cópia da ficha clínica dos atendimentos;*

*3.16. Os recibos de fls. 33, 34 e 35 foram preenchidos pela mesma pessoa, cuja caligrafia não é a mesma que consta no relatório de serviços (fls. 62);*

*3.17. É sabido que na cidade de Araçatuba existem duas faculdades de Odontologia, a UNIP e a UNESP, esta última considerada a melhor faculdade de odontologia da América Latina, e, por isso, há na cidade centenas de dentistas e vários especialistas. Mesmo assim, o contribuinte e seus filhos teriam realizado tratamento com três dentistas diferentes na longínqua cidade de Dracena, distante cerca de 180 Km de Araçatuba. Teria ainda portado quantias em dinheiro que variavam de R\$ 800,00 a R\$ 2.000,00, no total de R\$ 18.000,00;*

*3.18. Finalmente, o contribuinte alega que, tendo passado cinco anos, não encontrou em seus arquivos extratos bancários, porém afirma que, nesse ano, possuía caixa compatível para os tratamentos, inclusive aplicações financeiras mencionadas na sua declaração do exercício 2002. Tendo sido proposto que autorizasse a Fiscalização a solicitar os seus extratos do Banco Rural, seu ex-empregador, o contribuinte se recusou, afirmando que pretendia recorrer da autuação, o que demonstra que suas alegações não passam de evasivas.*

*4. Cientificado do lançamento em 31/05/2006 (fls. 84), o interessado apresentou, em 30/06/2006, a impugnação de fls. 96/117, alegando a improcedência da autuação, nos seguintes termos:*

## **DO DIREITO APLICADO**

### **Considerações Preliminares**

4.1. *A tributação deve ser justa, sendo a busca da justiça tributária tarefa não só dos legisladores como, também, de todas as autoridades envolvidas nessa atividade de Estado;*

4.2. *A discricionariedade é a larga passagem da legalidade para o desvio de poder, para a arbitrariedade. Esta peça de defesa demonstrará que: a) no lançamento tributário não há lugar para a discricionariedade, visto tratar-se de atividade administrativa plenamente vinculada, não cabendo ao agente do Fisco considerar exageradas ou suspeitas deduções rigorosamente comprovadas na forma da lei aplicável; b) investigar a ocorrência do fato imponível é dever da autoridade administrativa, nada podendo esta exigir do contribuinte além do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, respeitado o direito constitucional de permanecer calado; c) o lançamento tributário decorrente de procedimento de fiscalização será nulo se o agir fiscal não se pautar dentro dos princípios que conformam aquele procedimento; d) as infundadas suposições e suspeitas combatidas estão longe até mesmo de configurar meras presunções;*

### **O Núcleo da Controvérsia**

4.3. *A análise das conclusões que constam do Termo de Constatação Fiscal impõe os lindes da área do conflito de interesses;*

4.4. *Uma vez que, segundo o Fisco, o motivo determinante da glosa é a falta de comprovação das despesas médicas, ficam fora de discussão a base de cálculo do imposto exigido e a própria hipótese de incidência, porque a falta de comprovação de despesa é omissão estranha à hipótese de incidência do IRPF. A conclusão do Fisco também exclui a respectiva regra de conduta, já que a ação de comprovar a dedutibilidade de despesa não se identifica com o objeto da prestação jurídica correspondente à obrigação tributária principal, que, invariavelmente, é pagar tributo;*

4.5. *Portanto, está excluída toda a regra jurídica impositiva do IRPF, ou seja, está excluída da discussão a pretensa obrigação tributária principal que, em última análise, resultaria do inadimplemento da obrigação tributária acessória de comprovar despesas médicas se tal inadimplemento existisse;*

4.6. *As conclusões do Fisco determinam, assim, que a controvérsia ora instaurada tenha como núcleo a singela questão de ser ou não ser, existir ou não existir o aludido inadimplemento da obrigação tributária acessória de comprovar despesas médicas individualizadas no termo de constatação lavrado no curso da ação fiscal;*

### **Obrigação Acessória e A o Fiscal**

4.7. *Questiona se a obriga o tributária acessória deve ser instituída por lei ou pode decorrer da legisla o tributária, nesta compreendidos não são as leis, os tratados e as conven es, mas também os decretos e normas complementares;*

4.8. *Traz   colaq o entendimento de diversos doutrinadores como Aliomar Baleeiro, Celso Ribeiro Bastos, Sacha Calmon Navarro Coelho e Luiz Alberto Gurgel de Faria, segundo os quais a obriga o tributária acessória são pode ser instituída por lei, comentando também o posicionamento de Hugo de Brito Machado, que admite que a obriga o acessória possa decorrer da legisla o tributária definida no artigo 96 do CTN. Conclui, por fim, pelo entendimento de que não se exclui a obriga o tributária acessória do rigor do princípio da estrita legalidade;*

### **A Obriga o de Comprovar Dedu es**

4.9. *Examinada toda a legisla o invocada pelo Fisco no auto de infra o, constatou-se que somente o art. 73 do Decreto não 3000/99 – RIR/99 e o art. 8 o da Lei não 9.250/95 ocupam-se da obriga o tributária acessória de comprovar dedu es;*

4.10. *As disposi es do art. 73, caput,    1 o e 2 o do RIR/99 correspondem às dos    3 o, 4 o e 5 o do art. 11 do Decreto-lei não 5.844/43, que tratava das dedu es cedulares;*

4.11. *O conceito genérico de dedu es cedulares do Decreto-lei não 5.844/43 não comporta o conceito específico de dedu es de despesas médicas estabelecido pelo art. 8 o, inciso II, alínea “a”, da Lei não 9.250/95. Primeiro, porque os pagamentos dessa natureza foram admitidos como abatimentos da renda bruta são mais tarde, sendo que os conceitos de dedu o cedular, rendimento líquido, renda bruta e abatimentos estabelecidos para estruturar o regime antigo não têm correspondentes no regime jurídico atual;*

4.12. *Segundo, porque as despesas médicas não são “necessárias   percep o dos rendimentos”, requisito essencial na tipifica o das dedu es cedulares durante a vigência do velho regime;*

4.13. *Para completar, o   4 o do art. 11 do Decreto-lei não 5.844/43 (matriz legal do   1 o do art. 73 do RIR/99), nos termos do art. 20, caput, do velho estatuto, são se aplicava a dedu es cedulares e não a abatimentos da renda bruta, cujo conceito legal estaria mais próximo daquele que, no regime atual, corresponde   dedu o de despesas médicas;*

4.14. *Sendo assim, mesmo admitindo ser o   1 o do art. 73 do RIR/99 norma jurídica eficaz, o que não   verdade, sua aplica o às atuais dedu es restará logicamente impossível em face mesmo da impossibilidade de realiza o de sua primeira hipótese de incidência (dedu es exageradas em rela o aos rendimentos declarados), pois despesas médicas não têm rela o com os rendimentos declarados;*

4.15. São as disposições estabelecidas pelo art. 8º, inciso II e seu §2º, da Lei nº 9.250/95 que disciplinam validamente a obrigação tributária acessória de comprovar despesas médicas mediante exigência de apresentação de recibos nos exatos termos da norma legal, sendo que tais documentos foram juntados aos autos não podendo nada mais ser exigido do contribuinte;

4.16. O que se exigiu do ora impugnante é, portanto, na feliz expressão do Prof. Hugo de Brito Machado, "puro abuso do poder-dever de fiscalizar". São nulos, portanto, os atos administrativos que os agentes do Fisco praticam com abuso do poder-dever de fiscalizar, isto é, sem lei que os autorize;

#### **Agir Fiscal e Validade do Lançamento**

4.17. O lançamento ora impugnado, assim como os atos apontados sob os tópicos precedentes, praticados com abuso do poder-dever de fiscalizar é irremediavelmente nulo;

4.18. Sendo a atividade de lançamento vinculada como definido no art. 142 do CTN, tanto o procedimento administrativo quanto o seu resultado estão sujeitos a princípios constitucionais do Direito Administrativo Brasileiro, sendo certo que o agir fiscal contrário aos princípios que conformam o procedimento de fiscalização causa, inevitavelmente, a invalidade do ato de lançamento tributário e de imposição de penalidade;

4.19. De todos os princípios, o da legalidade é o que mais submete a atuação do ente conhecido como Administração e determina que o ato administrativo deve subsumir-se na norma cuja observância lhe assegura validade, pois, embora existente (perfeito) em si mesmo, pode ser inválido por sofrer influxos das condições em que se fundamenta;

#### **A Prestação Jurídica Realizada**

4.20. Ficou demonstrado que a obrigação tributária acessória, sob pena de inconstitucionalidade, só pode decorrer de previsão legal em estrito senso, e que, de todos os dispositivos invocados, somente o art. 8º, §2º, inciso III, da Lei nº 9.250/95, validamente impõe ao contribuinte a obrigação acessória de comprovar deduções relativas aos pagamentos efetuados, não podendo o Fisco ignorar esse dispositivo legal divulgado, inclusive, nos manuais de preenchimento e de perguntas e respostas;

4.21. Restou evidenciado ainda que os artigos 927 e 928 do RIR/99 estão em flagrante conflito com os artigos 194 e 197 do CTN, razão pela qual não tem validade nem eficácia, sendo que este último não se aplica ao impugnante e tampouco aos profissionais que lhe prestaram serviços médicos;

4.22. Ademais, os autos estão a proclamar que estão atendidas rigorosamente, com documentos e informações, as exigências legítimas estabelecidas pelo art. 8º, §2º, inciso III, da Lei nº 9.250/95 e art. 194 do CTN;

4.23. *Quanto ao fato de os tratamentos terem sido feitos na cidade de Dracena, nada há que possa justificar suspeita. Com efeito, o impugnante se deslocava a serviço para a Região de Araçatuba, conforme informação do Banco Rural que retifica a anterior incorreta. Ele residia em Araçatuba e seus pais moravam em Junqueirópolis, cidade muito próxima de Dracena, onde tinha domicílio seu sogro. Por fim, Dracena não é assim tão distante de Araçatuba;*

#### **O Agravamento da Multa**

4.24. *O termo de constatação fiscal não é suficientemente claro ao apontar aquilo que teria ficado entendido como motivo determinante do agravamento da multa infligida, por entender que nenhuma das infrações ocorridas configura "evidente intuito de fraude", conforme exige a lei para que se proceda ao agravamento da multa de 75% para 150%;*

4.25. *Não se trata, pois, de fato comprovado segundo o devido processo legal, e, sim, de mera declaração presuntiva, da parte interessada. E, como se sabe, a fraude não se presume, não havendo, portanto, fundamento jurídico para sustentar esse agravamento da penalidade;*

#### **O PEDIDO**

4.26. *Requer a nulidade do lançamento pela análise das preliminares e prejudiciais e improcedência pelas razões de mérito;*

4.27. *Protesta, ainda, provar o alegado por todos os meios admitidos em direito, inclusive a juntada de documentos, o depoimento das pessoas citadas e a oitiva de testemunhas a arrolar oportunamente."*

Cabe ressaltar, desde logo, que a ciência do lançamento se deu pessoalmente, em 31.05.2006 (fls. 84), sendo o ano-calendário autuado o de 2001, tendo o contribuinte apresentado a sua respectiva declaração de ajuste anual em 16.04.2002 (fls. 03).

Analisando os elementos constantes dos autos, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo – II, por intermédio da sua 3ª Turma, à unanimidade de votos, considerou o lançamento parcialmente procedente, desqualificando a multa de ofício (fls. 126/142). Trata-se do acórdão nº 17-16.152, de 05.10.2006, cuja ementa bem apresenta as razões de decidir (fls. 126):

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

*Ano-calendário: 2001*

*NULIDADE DO LANÇAMENTO. Não restando comprovada a incompetência do autuante nem a ocorrência de preterição do direito de defesa, não há que se falar em nulidade do lançamento.*

*JUNTADA DE DOCUMENTOS. PROVA TESTEMUNHAL. É incabível o pedido genérico de provar o alegado por todos os meios admitidos em direito, inclusive a juntada de documentos e produção de prova*

*testemunhal, tendo em vista as normas que disciplinam o Processo Administrativo Fiscal.*

*DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. Mantidas as glosas de despesas médicas, quando não comprovada a efetividade dos serviços prestados e do seu pagamento.*

*MULTA QUALIFICADA. A qualificação da multa de ofício somente pode ocorrer quando a autoridade provar por meio de documentação acostada aos autos o dolo por parte do contribuinte.*

*Lançamento Procedente em Parte.”*

Intimado por AR em 27.10.2006 (umá sexta-feira – fls. 144), o contribuinte interpôs seu recurso voluntário em 27.11.2006 (fls. 145/167), repetindo os mesmos argumentos já apresentados na fase impugnatório, nada de novo trazendo à discussão.

Informação fiscal de fls. 179 dá conta da efetivação do arrolamento de bens, para fins de garantia recursal.

É o Relatório.



## Voto

Conselheira HELOÍSA GUARITA SOUZA, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche o seu pressuposto de admissibilidade, pois está acompanhado do arrolamento de bens. Dele, então, tomo conhecimento.

A autuação glosou despesas médicas, do ano-calendário de 2001, qualificando a multa de ofício de parte delas. Porém, já em primeira instância houve a sua desqualificação, não havendo recurso de ofício pendente de apreciação. Logo, trata-se de questão definitiva. Assim, deve-se considerar que a integralidade do lançamento está gravado com a multa de ofício de 75%.

A discussão aqui presente é essencial e exclusivamente de provas. Cabe ao contribuinte derruir os pressupostos da autuação, com elementos materiais e concretos.

Porém, na verdade e a rigor, o contribuinte, nem na fase impugnatória, nem na recursal, se insurgiu diretamente contra os argumentos e provas trazidos aos autos pelo Termo de Constatação Fiscal, ficando, apenas, no campo das alegações teóricas e doutrinárias.

Pode, sim, a Fiscalização exigir elementos complementares do contribuinte para a comprovação da efetividade da despesa, quando os recibos apresentados não preenchem os requisitos mínimos necessários ou quando o valor da despesa pleiteada é exacerbado. Com muito mais razão ainda quando os documentos comprobatórios em si nem mesmo são apresentados, como no caso concreto. Nesse sentido, o artigo 80, § 1º, inciso III, do RIR/99 (*“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;”*), deve ser interpretado em conjunto com o artigo 73, do mesmo diploma:

*“Art. 73 - Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.”* (grifos nossos)

E, o Contribuinte não trouxe aos autos nenhuma prova sequer, que confirmasse as despesas glosadas, ou pelo menos, parte delas. Certamente, não está impedido de fazer seus pagamentos em dinheiro, mas outros elementos poderiam ter sido apresentados.

Relembrem-se os pontos destacados pela fiscalização que justificaram essas glosas:

a) A profissional Ana Paula Martins emitiu quatro recibos, todos no valor de R\$ 800,00, totalizando R\$ 3.200,00, sendo um no dia 10/06/2001, dois no dia 10/08/2001 e um no dia 10/09/2001. Foi intimada em seu atual domicílio, na cidade de Cascavel/PR, mas a correspondência voltou com indicação do correio “mudou-se”;

b) Tais recibos teriam sido emitidos de uma só vez, ou seja, na mesma data e com a mesma caneta, dada a sua numeração seqüencial (01, 02, 03, 04). Até o carimbo com o nome da dentista tem a mesma tonalidade de tinta e foi apostado nos recibos no mesmo local, como algo que se faz em série;

c) Também não haveria explicação para a emissão de dois recibos no dia 10/08/2001, ambos no valor de R\$ 800,00. Se os recibos tivessem sido emitidos e pagos nas datas nele indicadas, duas situações poderiam ter ocorrido: 1) o contribuinte e/ou seus dependentes teriam se deslocado ao menos três vezes de Araçatuba até a cidade de Dracena (cerca de 180 Km), sendo que, nos dias 10/08/2001 e 10/09/2001, respectivamente, sexta-feira e segunda-feira, teria faltado ao serviço para fazer um tratamento dentário, que poderia ser feito em Araçatuba mesmo; 2) se o tratamento (talvez uma cirurgia) tivesse sido feito uma única vez, a Dra. Ana Paula Martins, talvez enviasse os recibos pelo correio, após o recebimento de uma ordem de pagamento, doc ou outro meio de pagamento bancário, o que normalmente seria usado nesses casos, especialmente no caso do contribuinte que era empregado de uma instituição financeira;

d) A profissional Cristina Maria Trevisani Rasmussen também emitiu quatro recibos datados de 20/05, 20/06, 20/07 e 20/08/2001, respectivamente, domingo, quarta-feira, sexta-feira e segunda-feira, em valores quase idênticos aos da Dra. Ana Paula Martins;

e) Embora a forma e a caligrafia dos recibos emitidos por Ana Paula Martins e Cristina M. Trevisani Rasmussen sejam diferentes, a numeração é seqüencial, estando, os recibos da primeira, numerados de 01 a 04 e os da segunda, de 05 a 08;

f) Intimada, a dentista Cristina M. T. Rasmussen informou que o tratamento foi realizado nos filhos do contribuinte, Alex e Alan Federich Silva, e que os recebimentos foram efetivados nas datas dos respectivos recibos, não sendo possível identificar a forma de recebimento, por não haver anotações. A falta de anotações, contudo, não a impediu de informar o tipo de tratamento realizado e em quem foi prestado. Nos recibos, não consta o nome das pessoas nas quais o serviço foi prestado, havendo apenas a menção genérica de "tratamento odontológico";

g) A olho nu se perceberia que os recibos tiveram a mesma gênese daqueles emitidos pela Dra. Ana Paula Martins, isto é, foram emitidos de uma só vez, na mesma data e com a mesma caneta, tendo em vista a sua numeração seqüencial (01, 02, 03, 04), a menos que entre os dias 20/05 e 20/08, a profissional tivesse prestado serviços exclusivamente ao contribuinte. Também o carimbo com o nome da profissional tem a mesma tonalidade de tinta e foi apostado no mesmo local, como algo que se faz em série;

h) Os recibos emitidos pelo Dr. Marcos Roberto Rascachi, que, somados, perfizeram R\$ 11.500,00, têm a mesma conformação dos subscritos pelas outras profissionais, ou seja, foram emitidos na mesma data, com a mesma caneta e apresentam os mesmos vícios;

i) Segundo informação prestada pelo dentista, os serviços teriam sido prestados no período de 15/11/2000 a 10/02/2001, num total de treze sessões de tratamento, tendo, os recibos, sido entregues ao contribuinte nas datas que neles constam. Da mesma forma que a dentista Cristina Rasmussen, o Dr. Marcos Roberto Rascachi informou não ser possível identificar a forma de recebimento por não haver anotações. Essa falta de anotações também

não o impediu de informar o tratamento realizado e fornecer cópia da ficha clínica dos atendimentos;

j) Os recibos de fls. 33, 34 e 35 foram preenchidos pela mesma pessoa, cuja caligrafia não é a mesma que consta no relatório de serviços (fls. 62).

Em relação a esses fatos, apenas em relação ao fato de morar em uma cidade e ter os serviços prestados em outra (Araçatuba x Dracena), o contribuinte enfrentou e demonstrou o equívoco do raciocínio fiscal, pois há indícios nos autos de que o contribuinte se não residiu pelo menos passava com frequência por Dracena. O carnê de IPTU juntado com a impugnação não é fator determinante porque não está em seu nome (fls. 118).

Aliás, destaque-se que esse carnê de IPTU foi o único documento trazido aos autos pelo contribuinte, como elemento probante, tanto em sua impugnação, quanto em seu recurso.

A propósito, essa questão – do ônus da prova – foi detalhada e precisamente analisada pelo Conselheiro Nelson Mallmann, no Acórdão 104-21.091, de 20.10.2005, cujas conclusões eu adoto integralmente e considero parte integrante desse voto:

*"Não tenho dúvidas, que a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.*

*Como também é de se observar que no âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.*

*Em não raros casos tal atribuição do ônus da prova resulta na exigência de produção de prova negativa, consistente na comprovação de que algo não ocorreu, coisa que, à evidência, não é admitida tanto pelo direito quanto pelo bom senso. Afinal, como comprovar o não recebimento de um rendimento? Como evidenciar que um contrato não foi firmado? Enfim, como demonstrar que algo não ocorreu?*

*Não se pode esquecer que o direito tributário é dos ramos jurídicos mais afeitos a concretude, à materialidade dos fatos, e menos à sua exteriorização formal (exemplo disso é que mesmos os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis).*

*Nesse sentido, é de suma importância ressaltar o conceito de provas no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, entende-se como prova todos os meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.*

*Não há, no processo administrativo tributário, disposições específicas quanto aos meios de prova admitidos, sendo de rigor, portanto, o uso subsidiário do Código de Processo Civil, que dispõe:*

*'Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são*

*hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou defesa.'*

*Da mera leitura deste dispositivo legal, depreende-se que no curso de um processo, judicial ou administrativo, todas as provas legais devem ser consideradas pelo julgador como elemento de formação de seu convencimento, visando à solução legal e justa da divergência entre as partes.*

*Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como dominante jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.*

*A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes é clara a respeito do ônus da prova. Pretender a inversão do ônus da prova, como formalizado na peça recursal, agride não só a legislação, como a própria racionalidade. Assim, se de um lado, o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe, cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto à formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.*

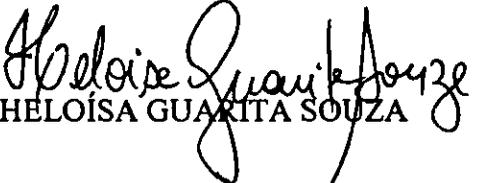
*Ora, não é lícito obrigar-se a Fazenda Nacional a substituir o particular no fornecimento da prova que a este competia."*

Não encontro nos autos, qualquer elemento de prova, nem mesmo de indício, que favoreça o contribuinte, no sentido de demonstrar a efetividade dos serviços médicos odontológicos, cujos pagamentos foram glosados.

Da mesma forma, quanto às demais despesas médicas, consideradas em dobro, e da avó da sua esposa, já que não houve, a rigor e na verdade, insurgência específica e direta contra essas exigências, as quais estão, efetivamente, fora dos padrões legais.

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso e, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 26 de junho de 2008

  
HELOÍSA GUARITA SOUZA