



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10865.002831/2007-84
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-005.320 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de agosto de 2019
Recorrente CLÁUDIO ROBERTO POLICARO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

GLOSA DA DEDUÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Consideram-se para fins de apuração da base de cálculo do imposto devido na declaração de ajuste, as contribuições previdenciárias efetuadas à Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, comprovadamente recolhidas ou retidas pela fonte pagadora, bem como as contribuições à Previdência Privada, cujo ônus tenha sido do próprio contribuinte e desde que destinadas a seu próprio benefício.

DEDUÇÃO DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO.

Na declaração de ajuste anual somente poderão ser deduzidos os pagamentos comprovadamente efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, ensinos fundamental, médio e superior, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes.

GLOSA DA DEDUÇÃO COM DEPENDENTES.

Não caracterizada a relação de dependência conforme a lei tributária, de parte dos dependentes pleiteados nas declarações de ajuste, lícitas são as glosas de suas deduções das bases de cálculo do imposto.

GLOSA DE DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS.

Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo, sem a vinculação do pagamento e da efetiva prestação de serviços. Havendo dúvidas quanto à regularidade das deduções, cabe ao contribuinte o ônus da prova.

SIGILO BANCÁRIO.

Havendo procedimento administrativo regularmente instaurado, não constitui quebra do sigilo bancário a obtenção, pelos órgãos fiscais tributários do

Ministério da Fazenda e dos Estados, de dados sobre a movimentação bancária dos contribuintes com base em valores da CPMF.

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FATOS GERADORES A PARTIR DE 01/01/1997.

A Lei nº 9430/96, que teve vigência a partir de 01/01/1997, estabeleceu, em seu art. 42, uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente quando o titular da conta bancária não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em sua conta de depósito ou investimento.

Invocando uma presunção legal de omissão de rendimentos, fica a autoridade lançadora dispensada de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo ao contribuinte o ônus da prova.

DO PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL.

Enseja indeferimento o pedido de produção de prova pericial formulado sem observância dos requisitos legais exigidos. Pedido indeferido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcelo de Sousa Sateles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Rorildo Barbosa Correia, Leonam Rocha de Medeiros, Gabriel Tinoco Palatnic (suplente convocado) e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 10865002831/2007-84, em face do acórdão nº 17-31.843, julgado pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (DRJ/SPOII), em sessão realizada em 13 de maio de 2009, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente em parte o lançamento.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o auto de infração de fls. 04/10, acompanhado dos demonstrativos de fls. 11/34 e do relatório de fiscalização de fls. 35/36, relativo ao imposto sobre a renda das pessoas físicas dos anos-calendário de 2002, 2003, 2004 e 2005, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 363.844,13, composto de:

[...]

Conforme descrição dos fatos de fls. 05/10, a exigência decorreu das seguintes infrações à legislação tributária:

- dedução indevida da base de cálculo do imposto com despesas de Previdência Social, conforme fl. 24. Fato gerador, valor tributável e enquadramento legal a fl. 05;
- dedução indevida de dependentes - glosa de deduções com dependentes, pleiteada indevidamente, conforme fls. 21/24. Fatos geradores, valores tributáveis e enquadramento legal as fls. 05/06;
- dedução indevida de despesas médicas - redução indevida da base de cálculo do imposto de renda, relativa a despesas médicas, conforme fls. 21/24. Tendo em vista que o contribuinte insiste em declarar que os pagamentos aos prestadores de serviços ocorreram sempre em espécie (fl. 65), mas não oferece provas capazes de corroborar a afirmação, o que poderia ser feito através da identificação dos saques em contas bancárias, conclui-se que: ou os recibos apresentados são inidôneos quanto aos valores neles expressos, ou seja, não representam os reais valores pagos; ou os recursos utilizados nos pagamentos são tributariamente espúrios quanto às origens, ou seja, constituem rendimentos oriundos de fatos que ficaram à margem de tributação. Em qualquer dos casos, ficam caracterizados, em tese, evidentes intuitos de fraudes, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, e enquadrados como crimes contra a ordem tributária, nos termos da Lei n.º 8.137/90, motivo pelo qual será elaborada representação fiscal para fins penais, mediante agravamento da penalidade da multa de ofício. Fatos geradores, valores tributáveis e enquadramento legal a fl. 06;
- dedução indevida de despesa com instrução - redução indevida da base de cálculo com despesas de instrução conforme fls. 21 e 24. Fatos geradores, valores tributáveis e enquadramento legal a fl. 07;
- dedução indevida de previdência privada/Fapi - redução indevida da base de cálculo com despesas de previdência privada. Fato gerador, valor tributável e enquadramento legal a fl. 07;
- depósitos bancários de origem não comprovada - omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta (s) de depósito ou de investimento, mantida (s) em instituição (ões) financeira (s), em relação aos quais, o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Relatório de Fiscalização e demonstrativos de fls. 25/36. Fatos geradores, valores tributáveis e enquadramento legal as fls. 08/10.

Foi lavrada representação fiscal para fins penais, controlada pelo processo n.º 10865.002832/2007-29, que se encontra apensado ao presente.

Cientificado do lançamento por via postal em 19/10/2007 (AR a fl. 511), o autuado apresentou, em 19/11/2007, a impugnação de fls. 512/532, por intermédio de procuradora (confira instrumento de procuração a fl. 533), acompanhada dos documentos de fls. 536/1068, alegando:

- falta de fundamentação legal adequada - não atenção aos preceitos da Lei n.º 9.784/99
- a nova lei foi simplesmente ignorada quando da lavratura do auto de infração, mormente em seu artigo 50 que estabelece:

“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I- neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses.

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções. ”

- os dispositivos da lei em comento foram completamente ignorados pela douda fiscalização, que se limitou a informar tão somente artigos do Decreto 70.235/72 com as alterações introduzidas pela Lei n.º 8.748/93 e n.º 9.532/97; - nulo é o auto de infração por mais esta razão;

- como consequência da deficiente instrução fiscal, comprometida está a garantia constitucional da ampla defesa e contraditório;

MÉRITO - Desobediência à legislação regulamentadora do imposto sobre a renda:

- dedução indevida previdência social - o auto de infração glosa no ano-calendário 2005 a despesa no valor de R\$ 5.400,00 de recolhimentos efetuados como autônomo através de guias oficiais para a Previdência Social. O recolhimento está devidamente comprovado através de guias da Previdência Social - GPS. Cita jurisprudência do CC sobre abatimentos da renda bruta e deduções;

- dedução indevida de dependente - nos anos calendário de 2002, 2003, 2004 e 2005, o contribuinte utilizou, em conformidade com a lei a dedução com seus dependentes, que não apresentavam declaração de rendimentos em separado e que viveram as suas expensas, dentre eles, seu cônjuge, filhos e ancestrais de primeiro grau. Cita jurisprudência;

- dedução indevida de despesas médicas - sendo o contribuinte em sua atividade pessoa física profissional liberal, é tributado no regime de caixa, nada impedindo que efetue pagamentos em moeda corrente, caso contrário, não se justifica em Direito Tributário a competência Caixa. Pagou com numerário, efetivo terceirização de serviços médicos prestados por profissionais devidamente legalizados, com recibos de quitação de tais serviços. As deduções obedeceram as regras da legislação tributária em vigor. Cita jurisprudência;

- dedução indevida de despesas com instrução - foram glosadas deduções de despesas com instrução pagas pelo contribuinte de R\$ 1.998,00 no ano-calendário 2002 e de R\$ 1.100,00, no ano-calendário de 2005. Essas deduções foram devidamente comprovadas através de recibos fornecidos por entidades de ensino devidamente legalizadas;

- dedução indevida de previdência privada/FAPI - o contribuinte, no ano-calendário 2005 deduziu o valor de R\$1.950,00, a título de Previdência Privada/FAPI, de acordo com o Informe de Rendimentos Financeiros, anexado à declaração de rendimentos do referido ano-calendário. O valor dedutível está devidamente formalizado e comprovado na declaração de rendimentos;

- DA TRIBUTAÇÃO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA: o ato de lançamento em pauta caracteriza-se como ato coator, ilegal e abusivo, ofendendo a direito líquido e certo do Contribuinte em ver preservado seus direitos à intimidade, à vida privada, ao sigilo de correspondência e ao sigilo de dados, entre os quais encontra-se inserida a figura do sigilo bancário. Isso porque, além de basear-se em meras presunções, o ato de lançamento lastreou-se em extratos bancários sem a vênua do Poder Judiciário;

- o contribuinte efetuou depósitos de uma conta para outra do mesmo titular, em cheques ou em moeda corrente de suas origens comprovadas, e recebeu ainda, rendimentos devidamente tributados na declaração;
- para comprovar a inexistência de omissão de receita de depósitos supostamente sem origens, o Contribuinte elaborou mapas de evolução financeira, mês a mês, ano a ano (extratos bancários anexos), demonstrou também através de mapas as fontes de rendimentos auferidos, documentos esses que fazem parte integrante desta defesa, como anexos de I a IV, para cada ano, que em comprovar a inexistência de qualquer depósito bancário de origem não comprovada;
- o sigilo bancário encontra abrigo no art. 5º, incisos X e XII da Carta Magna, sendo, por este motivo, considerado como cláusula pétrea. O disposto na Lei Complementar n.º 105/2001 somente poderia ser aplicado com o cruzamento das entradas e saídas de numerários nas contas correntes bancárias do Contribuinte, para fins de apuração correta das diferenças eventualmente existentes. Completamente descabida a quebra do sigilo bancário, sem a devida autorização judicial e sem qualquer critério de cruzamento de documentos, dados e valores constantes nos extratos bancários;
- da ofensa ao art. 5º da Constituição Federal - a Constituição Federal, ao resguardar direitos como a intimidade, a vida privada, o sigilo de correspondência e o sigilo de dados, certamente o fez de maneira ampla, permitindo a inclusão dentre esses direitos do próprio sigilo bancário. Cita jurisprudência do STJ;
- nos termos do inciso X do art. 5º da Constituição Federal, “são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito à indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação. No presente caso, agiu a Receita Federal em total desacordo com esse preceito, violando a intimidade do contribuinte ao proceder com a quebra do seu sigilo bancário de forma arbitrária, independente de autorização judicial e sem qualquer critério técnico-contábil para investigação das origens. Cita julgado do STJ;
- o inciso XII do mesmo artigo deixa evidente a impossibilidade da ocorrência da quebra do sigilo bancário sem autorização judicial, considerando como verdadeira invasão de privacidade a obtenção de informações bancárias sigilosas da forma como ocorreria no caso em testilha;
- ademais, o Auto de Infração lavrado consubstanciou-se em mero Relatório de Movimentação Financeira - CPMF, não suficiente para fundamentar o lançamento efetuado, além de ter sido obtido de forma completamente inconstitucional, vez que tal ato não encontra respaldo em nenhum dispositivo da Constituição Federal. Cita doutrina sobre sigilo bancário, onde se conclui que o sigilo bancário é considerado cláusula pétrea;
- diante do exposto, denota-se claramente que a ocorrência de efetiva quebra de sigilo bancário e apuração sem critério técnico-contábil de análise documental e cruzamento de valores de cheques emitidos e depósitos efetuados, demonstram abuso do poder e violam preceitos constitucionais protegidos pelo manto da cláusula pétrea, devendo, pois, ser anulado e afastado referido ato, por estar eivado de nulidades, além da comprovação através dos Anexos I a , de levantamentos documentais de cruzamentos efetuados pelo Contribuinte que demonstram a inexistência de qualquer valor de depósito bancário proveniente de origem não comprovada. Todos os ingressos de numerários na conta do Contribuinte estão devidamente comprovados;
- da farta jurisprudência sobre o tema no Conselho de Contribuintes e nos Tribunais Federais - cita julgados do Conselho de Contribuintes e de Tribunais Federais, para concluir que imperiosa se faz a anulação do auto de infração;

- da indevida quebra do sigilo bancário - a manutenção de normas que possibilitem a quebra do sigilo bancário de forma administrativa pelo Fisco equivale ao afastamento de uma cláusula pétrea, condição imposta a esta garantia constitucional pelo próprio STF, cuja prática constitui não só uma aberração jurídica, mas também uma afronta ao Estado de Direito. Cita julgados do STF;
- dos princípios constitucionais violados pela quebra do sigilo bancário – a quebra do sigilo bancário fere diversos princípios constitucionais, tais como princípio da separação orgânica de poderes e indelegabilidade de atribuições, princípio da reserva constitucional de jurisdição. A quebra do sigilo bancário deve dar-se apenas através de autorização judicial e, sendo garantia derivada de cláusula pétrea, não é possível modificá-la através de Lei Complementar, estendendo poderes ao Fisco e/ou ao Ministério Público para tal ato;
- o Supremo Tribunal Federal já decidiu ser o sigilo bancário espécie do direito à privacidade, inerente à personalidade das pessoas, corolário do art. 5º, X da Constituição e, além disso, atende à uma finalidade de ordem pública, qual seja, a de proteção do sistema de crédito. No que diz respeito à administração tributária, o Supremo, até agora, sempre entendeu não ser cabível a requisição, por ela própria, sem intervenção do Poder Judiciário, de informações relativas a pessoas e instituições que implicassem a quebra do sigilo bancário;
- da inconstitucionalidade da exigência tributária com base em lançamento presuntivo: dado que a Constituição Federal, ao delinear o imposto de renda, só autoriza sua incidência sobre a renda ou proventos, não haverá lugar para a tributação onde inexista renda real. Por força do princípio da estrita legalidade, o surgimento da obrigação tributária depende de que se realize em concreto a hipótese prevista abstratamente na lei de incidência do tributo. A subsunção do fato à norma tem que ser completa, ou seja, o fato ocorrido no mundo fenomênico deve satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese normativa;
- ora, não configura a hipótese de incidência do tributo a mera presunção de renda percebida. O texto constitucional não autoriza instituir imposto de renda sobre rendas ou proventos inexistentes, fruto de mera presunção subjetiva e imaginária;
- renda presumida não pode ser tomada como fato impositivo, razão pela qual improcede totalmente o auto de infração. Não podemos atribuir a meras informações prestadas por pessoas jurídicas estranhas à relação procedimental, acompanhadas ou não de Notas Fiscais, força e característica de renda percebida. Provado que são rendimentos tributáveis, poderá o fisco efetuar o lançamento tributário pertinente, sendo fundamental que seja provado a circunstância de tratar-se de rendimento tributável, ônus tributário que é somente do fisco;
- o ônus da prova não cabe ao recorrente eis que o nosso Direito consagra a boa-fé como presumida e não a má-fé;
- como não restaram comprovadas pela fiscalização, concretamente as supostas omissões, o auto de infração não poderá prevalecer, já que a presunção de renda não pode ser equiparada a renda, o que faz com que inexista o nascimento da obrigação tributária por completa ausência de subsunção do fato descrito no auto de infração à norma de incidência tributária radicada no texto constitucional;
- por fim, requer que sejam acatadas as preliminares, declarando-se a nulidade do auto de infração ou se superadas, seja julgado improcedente o auto de infração e protesta por todos os meios de provas admitidas em direito, inclusive provas periciais.”

A DRJ de origem entendeu pela procedência em parte do lançamento realizado, rejeitando a preliminar de nulidade do lançamento e afastando o pedido de perícia. As glosas

referentes as despesas médicas foram mantidas, pois entendeu a DRJ de origem que insuficientes os documentos acostados nos autos, isto é, não teria logrado êxito o contribuinte, nem em fase de fiscalização nem na fase impugnatória, em comprovar a efetiva transmissão dos valores que teriam sido pagos pelos serviços, assim como efetiva prestação de serviços.

De mesma forma, as alegações de quebra de sigilo bancários não foram acolhidas pela DRJ de origem, pois compreendeu-se que ausente ofensa ao art. 5º da Constituição Federal.

Em relação aos depósitos, no entanto, entendeu-se pela exclusão de alguns dos valores, conforme abaixo consolidados por ano-calendário, os quais o contribuinte teria comprovado a origem de cada depósito, conforme quadro de fl. 1138:

Dessa forma, nos termos da decisão recorrida, restaram apenas os seguintes valores sem comprovação de origem (quadro de fl. 1138).

Assim, no ano-calendário 2003 foram excluídas da tributação a importância de R\$ 64.367,00. Enquanto que, nos anos-calendário 2004 e 2005, excluiu-se da tributação os valores de R\$ 107.820,22 e R\$ 126.126,91, respectivamente, consoante quadro de fl. 1140.

O contribuinte, inconformado com o resultado do julgamento, apresentou recurso voluntário, às fls. 1145, reiterando, em parte, as alegações expostas em impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Relator.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

1. Preliminares

1.1 Preliminar – Dispensa do depósito prévio

Não está sendo exigido, como condicionante da análise do recurso da contribuinte, a realização de depósito prévio.

Diante disso, não conheço do pedido do recorrente.

1.2 Preliminar - Ausência de fundamentação legal adequada.

Preliminarmente também deve ser analisada a alegação de nulidade do auto de infração, por falta de fundamentação legal adequada, afirmando o contribuinte que o art. 50 da Lei nº 9.784/99 foi simplesmente ignorado.

Quanto à nulidade, o Decreto nº 70.235, de 1972, que rege o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da União, que estabelece, em seus arts. 59 e 60.

Segundo o Decreto 70.235/72 só é nulo, portanto, o auto de infração que for lavrado por autoridade incompetente ou se o for em desacordo com o seu artigo 10, que estabelece os requisitos que deve conter obrigatoriamente o auto de infração.

Verifica-se, pelo exame do processo, que foram observados quando da lavratura do auto de infração todos os requisitos previstos no dispositivo acima transcrito e, ainda, que não ocorreram os pressupostos elencados no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, uma vez que o auto de infração foi lavrado por servidor competente - Auditor Fiscal da Receita Federal - perfeitamente identificado pelo nome, matrícula e assinatura em todos os atos emitidos pelo mesmo, no decorrer do procedimento fiscal.

Segundo o contribuinte, há falta de fundamentação legal adequada no auto de infração em tela, afirmando que o autuante se limitou a informar tão somente os artigos do Decreto 70.235/72 com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748/93 e nº 9.532/97.

Todavia, é totalmente improcedente tal argumentação, haja vista que o auto de infração traz, em sua Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 05/10) detalhadamente o enquadramento legal de cada infração apurada, apontando artigos de Leis, de Decretos-lei, de Medida Provisória e do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000, de 26 de março de 1999.

Constata-se, pois, que o auto de infração ora guerreado está em total consonância com o artigo 50 da Lei nº 9.784/99, pois se trata de ato motivado, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos.

2. Das Deduções

Versam os autos sobre deduções indevidas da base de cálculo, a título de despesas com contribuição previdenciária oficial, com dependentes, despesas médicas, despesas com instrução e despesas com previdência privada/FAPI.

As deduções da base de cálculo do imposto devido encontram previsão legal no art. 8º, inciso II, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

Do exame dos autos, constata-se que em momento algum o contribuinte apresentou comprovantes para as glosas promovidas pela fiscalização. Não obstante o contribuinte alegar que foram efetuados recolhimentos à Previdência Oficial como autônomo, não foram tais documentos acostados ao processo.

Igualmente com as despesas com instrução e com dedução de previdência privada/FAPI, nem na fase fiscalizatória e tampouco na impugnatória foram apresentados recibos de estabelecimentos de ensino e o mencionado Informe de Rendimentos Financeiros da BrasilPrev. Quanto a este último, o contribuinte alega ter sido anexado à declaração de rendimentos do ano-calendário 2005. Entretanto, se vê a fl. 46, que a declaração de ajuste anual do exercício 2006, ano-calendário 2005 foi entregue em meio eletrônico, não havendo como se anexar documentos a ela.

Em relação aos dependentes, vê-se pelos demonstrativos de fls. 21/24, que no ano-calendário 2002 foram glosados: Dante Policaro, Roberto Policaro (ambos informados como

“pais” do declarante), Denise Le Fossi e Jéssica de Sá Cameiro (para ambas, a relação de dependência que consta na DAA/2003 é “menor pobre, até 21 anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial”). Já nos anos-calendário 2003 e 2004, foram glosados: Dante Policaro, Denise Le Fossi e Jéssica de Sá Cameiro. No ano-calendário 2005, foram glosadas: Denise Le Fossi e Jéssica de Sá Cameiro.

Ao contrário do afirmado pelo impugnante, não foram glosadas deduções com seus filhos e sua esposa. Quanto aos pretensos dependentes glosados, deve ser frisado que o contribuinte não apresentou documento algum atestando a relação de dependência, razão pela qual são mantidas as glosas de despesas com dependentes.

Por fim, quanto à glosa de despesas médicas, deve ser observado o disposto no artigo 73 e § 1º do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999, a seguir transcrito:

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

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

Conforme se depreende do dispositivo supracitado e do art. 8º da Lei n.º 9250, de 26/12/1995, cabe ao beneficiário dos recibos e/ou das deduções provar que realmente efetuou o pagamento no valor constante no comprovante e/ou no valor pleiteado como despesa, bem assim a época em que o serviço foi prestado, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado.

Em princípio, admite-se como prova idônea de pagamentos; os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Entretanto, existindo dúvida quanto à idoneidade do documento por parte do Fisco, pode este solicitar provas não só dos pagamentos, mediante cópia de cheques nominativos e de extratos bancários, mas também dos serviços prestados pelos profissionais, através de odontogramas, fichas de acompanhamento, laudos médicos, exames, prescrições médicas, etc.

A Autoridade Fiscal solicitou ao contribuinte a comprovação do efetivo pagamento, que corresponde ao primeiro requisito legal para a aceitação de uma dedução de despesa médica. Ocorre que o contribuinte não fez prova do pagamento tanto durante a ação fiscal, quanto na fase impugnatória ou, ainda, em recurso voluntário.

No tocante à comprovação da efetividade do pagamento dos serviços, também não é suficiente a simples alegação de que os mesmos foram feitos em dinheiro. Não é este o meio usual de pagamento adotado pelas pessoas, considerando-se os valores dos recibos, os quais, em uma situação de normalidade, seriam pagos por meio de cheques bancários nominais, transferências eletrônicas bancárias, e similares. Não obstante, se fosse o caso, para corroborar tal circunstância, poderiam ter sido apresentados extratos bancários que comprovassem saques de valores em datas compatíveis com as consignadas nos recibos, o que não foi feito nem durante a fiscalização nem na fase impugnatória.

É de se salientar que nas declarações de ajuste anual dos anos-calendário 2002 a 2005, constam que a totalidade dos rendimentos do impugnante são provenientes de serviços

prestados a pessoas jurídicas. Assim, como regra, todos os seus rendimentos teriam transitado por contas de instituições financeiras.

Como se verifica, a lei concede à autoridade fiscal liberdade na determinação das provas que entende necessárias para a comprovação. Por outro lado, sendo ônus do declarante a comprovação do direito às deduções utilizadas na declaração de ajuste anual, cabe a ele, em seu interesse, produzir tais provas.

Cabe aqui ressaltar uma noção básica da teoria da prova no âmbito administrativo. Na busca da verdade material – princípio este informador do processo administrativo fiscal – o qual forma o convencimento do julgador, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, mas se agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação fática.

Por oportuno, transcrevo trecho do acórdão da DRJ, quanto da apreciação das glosas, cuja fundamentação estou de acordo e adoto também como razões de decidir:

Quanto aos recibos relativos ao profissional Osvaldo Le Fosse (fl. 68), comprovam as despesas odontológicas no ano-calendário de 2002 no valor de R\$ 1.200,00, sendo, pois, procedente a glosa de R\$ 100,00, uma vez que o impugnante declarou despesas com esse profissional no montante de R\$ 1.300,00 (fl. 38-verso).

Já os recibos emitidos pelas profissionais Samara Tourfa Elcadre (no montante de R\$ 10.500,00 - fls. 70/71) e Suely Castaldi Ortiz da Silva (no montante de R\$ 8.000,00 - fls. 72/74), foram emitidos sequencialmente, além de estar evidente que foram preenchidos num mesmo momento. Além do mais, os recibos de fls. 70/71 não atendem os requisitos exigidos pelo art. 8º, § 2º, inciso III da Lei n.º 9.250/95, uma vez que não constam dos mesmos o endereço da profissional e tampouco a quem foram prestados os serviços.

Em relação ao ano-calendário 2003, os recibos emitidos pelas profissionais Juliana P. Guimarães (fls. 76/79 - no montante de R\$ 7.000,00) e Cynthia Gonçalves Curtolo (fls. 84/92 - no montante de R\$ 4.000,00) não estão de acordo com o art. 8º, § 2º, inciso III da Lei n.º 9.250/95, já que estão ausentes dos mesmos os endereços das profissionais.

No ano-calendário 2004, os recibos emitidos pelos profissionais Daniele Beozzo Frasson (fls. 98/ 104, no montante de R\$ 4.280,00) e Valdemir S. Zuntini Autini (fls. 110/113, no total de R\$ 10.000,00) não estão de acordo com o art. 8º, § 2º, inciso III da Lei n.º 9.250/95,

já que estão ausentes dos mesmos os endereços dos profissionais. E mais, nos recibos de fls. 110/113, vê-se que o nome do pagador dos serviços foi acrescentado posteriormente, com caneta diversa da do preenchimento original. Quanto ao recibo emitido pela Associação Pró-Saúde, em se tratando de pessoa jurídica, o documento para comprovar a prestação de serviços é a nota fiscal de prestação de serviços. Correta, portanto, a autuação do Fisco ao glosar tais valores.

Quanto ao ano-calendário 2005, os recibos emitidos pelos profissionais Dalton Camargo Preto (fls. 122/127, no total de R\$ 5.000,00) e Juliana Pereira Guimarães (fls. 131/ 135, no valor total de R\$ 5.000,00) não estão de acordo com o art. 8º, § 2º, inciso III da Lei n.º 9.250/95, já que estão ausentes dos mesmos os endereços dos profissionais. Ademais, não consta

dos recibos o n.º do registro no CREFITO do profissional Dalton Camargo Preto e nos recibos de emissão de Juliana Pereira Guimarães, o n.º do CRO encontra-se ilegível. Já os recibos fornecidos por Vera S. B. Miller (fls. 140/143, no montante de R\$ 3.000,00) evidenciam terem sido emitidos num mesmo momento.

Por outro lado, as declarações dos aludidos profissionais e fichas de acompanhamento, trazidas aos autos em resposta a intimações efetuadas no curso da ação fiscal carecem de força probante, posto que não se fizeram acompanhar de outros documentos comprobatórios, tais como, fichas médicas do paciente, contendo dados pessoais, históricos, diagnósticos, datas de consultas, exames, radiografias, laudos, etc. E de se observar que os profissionais que prestam serviços de saúde costumam ter sob sua guarda permanente tal documentação, não importando o tempo decorrido. Perfeitamente viável, portanto, a sua apresentação. Ademais, tais documentos refutados pela fiscalização, também não transmitem a certeza necessária de que os tratamentos ali descritos correspondem aos atendimentos consignados nos recibos, já que: a ficha odontológica de fls. 80/83 não contém a assinatura da profissional; os relatórios fonoaudiológicos de fls. 93/94 e 95/96 foram emitidos em 25/09/2006, posteriormente à prestação de serviços e após o recebimento de intimação para o contribuinte comprovar as despesas; as fichas odontológicas de fls. 106/109 estão com o nome do profissional responsável ilegível.

Ademais, não há como se precisar se o preenchimento das supramencionadas fichas odontológicas se deu em momento anterior ao início do procedimento de fiscalização, fato que, se comprovado, emprestaria forte natureza probatória ao documento.

Em suma, o contribuinte foi intimado em 05/09/2006 (fls. 51/53) e reintimado em 23/10/2006 (fls. 55/57) e em 21/02/2007 (fls. 57/58 e 62) para comprovar a realização dos serviços e os pagamentos correspondentes, o que não ocorreu na presente situação.

Assim, diante do conjunto de fatos verificados nos autos - a ausência de documentos que demonstrassem a efetiva transmissão dos valores que deveriam ter sido pagos pelos serviços, a expressividade das despesas, o fato de que o autuado não conseguiu comprovar os desembolsos representativos dos pagamentos pela execução da prestação dos tais serviços nem que estes foram efetivamente prestados-, não há como firmar convicção acerca da idoneidade dos documentos apresentados, pairando dúvidas, que, como se viu acima, caberia ao contribuinte dirimir, apresentando documentos comprobatórios do efetivo pagamento e da efetiva prestação de serviços, o que não foi feito nem durante a fiscalização nem na fase impugnatória.

Ficam, pois, mantidas as glosas de despesas médicas, não havendo que se falar que houve desobediência a legislação do imposto de renda.

3. Depósitos bancários.

3.1 Quebra de sigilo bancário. Aplicação imediata do art. 6º da lei complementar nº 105/01. Lei nº 10.174/2001.

Alega o recorrente que a Fiscalização violou a sua garantia constitucional de inviolabilidade da vida privada, no curso da ação fiscal, ao providenciar a quebra do sigilo

bancário do Impugnante, haja vista que somente o Poder Judiciário teria competência para determinar a quebra do sigilo bancário.

Ocorre que o Plenário do Supremo Tribunal Federal concluiu na sessão de 24.02.2016 o julgamento conjunto de cinco processos (ADIs 2397, 2386, 2389, 2390, 2397 e 2406) que questionavam dispositivos da Lei Complementar nº 105/2001, que permitem à Receita Federal receber dados bancários de contribuintes fornecidos diretamente pelos bancos, sem prévia autorização judicial.

No referido julgado, por maioria de votos prevaleceu o entendimento de que a norma não resulta em quebra de sigilo bancário, mas sim em transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros. A transferência de informações é feita dos bancos ao Fisco, que tem o dever de preservar o sigilo dos dados, portanto não há ofensa à Constituição Federal.

Além disso, o CARF não possui competência para analisar e decidir sobre matéria constitucional, conforme súmula vigente, de utilização obrigatória, conforme Regimento Interno deste Conselho: “Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Ademais, quanto a alegação de aplicação imediata alegada pelo contribuinte, impõe referir que o art. 6º da lei complementar nº 105/01 e a Lei nº 10.174/2001 cuidam de regras adjetivas que visam instrumentalizar o fisco com novos meios de fiscalização, mediante a ampliação dos poderes de investigação. Dessa forma, pode ter aplicação imediata, nos termos do art. 144, § 1º, do CTN.

Por tais razões, rejeita-se a alegação suscitada pelo contribuinte.

3.2 Omissão de rendimentos por depósitos bancários

A exigência fiscal em exame decorre de expressa previsão legal, pela qual existe uma presunção em favor do Fisco, que fica dispensado de provar o fato que originou a omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte elidir a imputação, comprovando a origem dos recursos. Estabelece o art. 42 da Lei nº 9.430/1996 que:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

1 - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$12.000,00 (doze mil Reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$80.000,00 (oitenta mil Reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

Conforme previsão do art. 42 da Lei nº 9.430/96, é necessário comprovar individualizadamente a origem dos recursos, identificando-os como decorrentes de renda já oferecida à tributação ou como rendimentos isentos/não tributáveis.

Trata-se, portanto, de ônus exclusivo da contribuinte, a quem cabe comprovar, de maneira inequívoca, a origem dos valores que transitaram por sua conta bancária, não sendo bastante alegações e indícios de prova.

Para a DRJ de origem os documentos presentes nos autos não foram totalmente suficientes para provar de maneira inequívoca os valores que circularam em conta bancária da contribuinte já foram tributados.

Ocorre que é necessário comprovar individualizadamente depósito por depósito, demonstrando a origem do recurso, de modo a comprovar, se for o caso, que os valores que ingressaram na conta do contribuinte possuem origem. E que a origem já foi tributada ou que, por alguma fundamentação, seria rendimento isento, não tributável ou sujeito a alguma tributação específica.

Importa referir que o contribuinte apresenta razões para justificar os depósitos, não demonstra, portanto, que tais valores seriam rendimentos isentos, não tributáveis ou sujeitos a alguma tributação específica. Logo, devem ser levados à tributação.

Assim, não sendo provado o fato constitutivo do direito alegado pelo contribuinte, com fundamento no artigo 373 do CPC e artigo 36 da Lei nº 9.784/99, deve-se manter sem reparos o acórdão recorrido. Ocorre que temos que no processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, in casu, do contribuinte ora recorrente.

4. Alegações de inconstitucionalidade.

Nos termos da Súmula CARF nº 2, o CARF não possui competência para analisar e decidir sobre matéria constitucional, conforme súmula vigente, de utilização obrigatória, conforme Regimento Interno deste Conselho. Por tais razões, rejeitam-se as alegações de inconstitucionalidade suscitadas pelo contribuinte.

5. Das provas, perícia e da falta de análise de razões de defesa.

Ao final do recurso voluntário o recorrente protesta pela produção de provas. Contudo, perícia e diligências são indeferidas, com fundamento no art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações da Lei nº 8.748/1993, por se tratarem de medidas absolutamente prescindíveis já que constam dos autos todos os elementos necessários ao julgamento. Além disso, não foram cumpridas as determinações do art. 16, inciso IV, o que resulta na

desconsideração do pedido eventualmente feito, conforme art. 16, § 1º, do Decreto 70.235/72. Portanto, improcedente tal pedido.

Por sua vez, a solicitação para produção de provas não encontra amparo legal, uma vez que, de modo diverso, o art. 16, inciso II do Decreto 70.235/72, com redação dada pelo art. 1º da Lei 8.748/93, determina que a impugnação deve mencionar as provas que o interessado possuir, de modo que o onus probandi seja suportado por aquele que alega. Portanto, improcedente tal pedido. Descabe, portanto, a inversão do ônus da prova suscitada pelo contribuinte.

Deste modo, rejeito o pedido de produção de provas requerido pelo contribuinte.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator