



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n°	13857.000060/2004-35
Recurso n°	149.138 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex(s): 2000 e 2002
Acórdão n°	104-22.361
Sessão de	26 de abril de 2007
Recorrente	LAMARCK BORO
Recorrida	3ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

PAF - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA
- Só há nulidade do lançamento por preterição de direito de defesa quando reste efetivamente demonstrado pelo contribuinte o prejuízo a ele causado. Assim, ao contestar o mérito, o contribuinte demonstra conhecer todos os fatos relativos ao lançamento, o que está a indicar, pelo contrário, que teve ampla possibilidade de defender-se das infrações a ele imputadas e que os fatos alegados não lhe trouxeram prejuízos na defesa.

IRPF - DEDUÇÕES - DESPESAS MÉDICAS E ODONTOLÓGICAS - Recibos, mesmo que emitidos nos termos exigidos pela legislação, não são documentos apropriados para comprovarem, por si só, despesas médicas e odontológica realizadas, ainda mais quando não há provas da efetividade de nenhum dos desembolsos feitos.

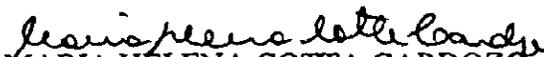
Preliminar rejeitada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LAMARCK BORO.

ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar

argüida pelo Recorrente e, no mérito, 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: 04 JUN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nelson Mallmann, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Gustavo Lian Haddad, Antonio Lopo Martinez, Marcelo Neeser Nogueira Reis e Remis Almeida Estol.

Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 56/61) lavrado contra o contribuinte LAMARCK BORO, CPF/MF nº 020.246.468-75, para exigir crédito tributário de IRPF, no valor total de R\$ 35.681,92, em 06.02.2004, originário da glosa de despesas médicas, odontológicas e laboratoriais, nos anos-calendários de 1999 e 2001.

Relatório Fiscal de fls. 62/74 justifica as glosas levadas a efeito, informando que não foram tais despesas devidamente comprovadas. Quanto às despesas com serviços odontológicos, prestados pela Sra. Eremi Silva Barros, no valor de R\$ 25.620,00, no ano-calendário de 1999, entendeu a Fiscalização, após a realização de diligências, que os recibos apresentados são inidôneos como elemento de prova, aplicando, inclusive, a multa qualificada de 150%. As outras glosas de despesas têm as seguintes razões (fls. 68/69):

*"1) Uniodonto de São Carlos – Cooperativa de Trabalho Odontológico: apresentou 01 (um) comprovante no valor de R\$ 105,60 (fls. 46). Para justificar a majoração da despesa em R\$ 10.000,00, o contribuinte alegou **erro de digitação** (fls. 20).*

*2) Unimed de São Carlos – Cooperativa de Trabalho Médico: o contribuinte apresentou 01 (um) comprovante no valor de R\$ 1.769,46 (fls. 51) e alegou que **não consegue encontrar os recibos com o valor total declarado. Afirmou, com certeza, que as despesas não seriam no valor declarado, sendo desconhecido o motivo da majoração** (fls. 20).*

*3) Instituto Radiológico de São Carlos: o contribuinte apresentou 01 (um) comprovante no valor de R\$ 90,00 (fls. 52) e alegou que **não consegue encontrar os recibos com o valor total declarado. Afirmou, com certeza, que as despesas não seriam no valor declarado, sendo desconhecido o motivo da majoração** (fls. 20).*

*4) Serr Médica S/C Ltda.: o único recibo apresentado pelo contribuinte (fls. 53), no valor de R\$ 450,00, **está datado de 08/02/02; portanto, não pode ser aceito como comprovante de despesa no ano-calendário de 2.001.***

*5) Irmandade Santa Casa de Misericórdia de São Carlos: o contribuinte apresentou 04 (quatro) recibos, no valor de R\$ 5,00, cada um, perfazendo o total de R\$ 20,00 (fls. 54/55). Entretanto, esses comprovantes se referem à doação para a campanha 'Adote esta Santa Causa' e não podem ser aceitos como comprovantes de despesas hospitalares por se tratar de mera liberalidade. Da mesma forma, para justificar a majoração do valor declarado, **alegou que não consegue encontrar os recibos com o total declarado. Afirmou, com certeza, que as despesas não seriam no valor declarado, sendo desconhecido o motivo da majoração** (fls. 20)." (grifos do original)*

Intimado pessoalmente em 09 de fevereiro de 2004 (fls. 56), o Contribuinte apresentou impugnação ao lançamento em 09 de março (fls. 80/89), cujos principais fundamentos estão fielmente sintetizados no relatório do acórdão de primeira instância, o qual adoto, nessa parte (fls. 96):

“9.1 - o trabalho fiscal deve ser refeito, uma vez que o lançamento por declaração ainda não foi operado, posto que não recebeu a competente notificação relativa aos exercícios apontados, o que, por si só, caracteriza cerceamento de defesa;

9.2 - houve cerceamento do direito de defesa, haja vista que não possui a totalidade dos elementos de convencimento que levaram a autoridade fiscal a chegar às suas conclusões;

9.3 - os recibos apresentados constituem-se em provas inequívocas da efetiva prestação dos serviços descritos;

9.4 - a exigência feita pela fiscalização para apresentar relatórios médicos e odontológicos constitui-se em agressão à sua intimidade (artigo 5º, X, da CF);”

A partir de tais argumentos, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo, por intermédio da sua 3ª Turma, à unanimidade de votos, considerou o lançamento totalmente procedente. Trata-se do acórdão nº 06.532, de 12 de abril de 2004 (fls. 93/99), cujas razões de decidir estão resumidas na sua ementa, que tem o seguinte conteúdo (fls. 93):

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1999, 2001

Ementa: CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – Só há nulidade do lançamento por preterição de direito de defesa quando reste efetivamente demonstrado pelo impugnante o prejuízo lhe causado. Assim, ao contestar o mérito, o impugnante demonstra conhecer todos os fatos relativos ao lançamento, está a indicar, pelo contrário, que teve ampla possibilidade de defender-se das infrações a ele imputadas e que os fatos alegados não lhe trouxeram prejuízos na defesa.

DEDUÇÃO DE DESPESAS ODONTOLÓGICAS – COMPROVANTES – Quando a autoridade lançadora, no decorrer do procedimento fiscal, coleta indícios que maculem a veracidade dos comprovantes de pagamento apresentados, é necessária a apresentação de provas subsidiárias do efetivo pagamento declarado.

MULTA QUALIFICADA – Aplicável a multa de ofício qualificada uma vez configurado o evidente intuito de fraude previsto no artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/96.

Lançamento Procedente.”

Intimado de tal julgado em 28 de maio de 2004, por AR (fls. 102), o Contribuinte, inconformado, interpôs recurso voluntário em 29 de junho de 2004 (fls. 104/115), em que ratifica os mesmos argumentos já trazidos com a peça impugnatória, apenas acrescentando alguns julgados desse Conselho de Contribuintes que embasariam suas razões de defesa.

Informação fiscal de fls. 154 dá conta de que o arrolamento de bens, para fins de garantia recursal foi formalizado.

É o Relatório.



Voto

Conselheira HELOÍSA GUARITA SOUZA, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche o seu pressuposto de admissibilidade (arrolamento de bens). Dele, pois, tomo conhecimento.

Há uma preliminar de cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, por não ter se operado o lançamento por declaração, quando da lavratura do auto de infração, querendo com isso o Contribuinte dizer que enquanto pendente de análise sua declaração de ajuste anual, não seria possível o trabalho fiscal que resultou nesse lançamento de ofício, uma vez que não teria tido acesso à totalidade dos elementos de convencimento do agente lançador.

Nenhuma razão lhe assiste. Em primeiro lugar porque o IRPF é um imposto sujeito a lançamento por homologação e não por declaração, como por ele afirmado. Ou seja, já parte de um pressuposto equivocado, para chegar, então, a uma conclusão igualmente errada.

Esse mesmo argumento preliminar já fora apresentado em sede de impugnação e rebatido, com perfeição e de forma correta, pelo acórdão ora recorrido, a cujos fundamentos de decidir me reporto, considerando parte integrante também desse julgado:

“12 - O artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235/72, que prevê a nulidade dos despachos e decisões proferidas com preterição do direito de defesa, pressupõe que o dano causado ao impugnante seja concreto e que este dano reste inequivocamente demonstrado. A professora Ada Pellegrini Grinover (As Nulidades do Processo Penal, 6º ed., RT, São Paulo, 1997, pp.26/27) afirma que o ‘princípio do prejuízo constitui, seguramente, a vigia mestra do sistema de nulidades e decorre da idéia geral de que as formas processuais representam tão somente um instrumento para correta aplicação do direito.’.

13 - Estes ensinamentos levam-nos a concluir pela necessidade de que a parte que se sinta lesada efetivamente demonstre o prejuízo causado.

14 - Seguindo este mesmo raciocínio, Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa M. Lopez (Processo Administrativo Federal Comentado, Dialética, São Paulo, 2002, pp. 413, 426) afirmam que ‘é inútil, do ponto de vista prático, anular-se ou decretar a nulidade de um ato, não tendo havido prejuízo da parte’. E, ao examinar este dispositivo do Decreto 70.235/72, continuam:

‘É preciso (...) examinar, no caso concreto, se o vício defensivo prejudica a ampla defesa como um todo, ou não. Para Ada Pellegrini Grinover (obra citada), ‘há nulidade absoluta quando for afetada a defesa como um todo; nulidade relativa com prova de prejuízo (para a defesa) quando o vício do ato defensivo não tiver esta consequência’. Neste caso, o vício pode ser sanado. Segundo a autora, ‘o vício ou inexistência do ato defensivo pode não levar, como

conseqüência necessária, à vulneração do direito de defesa, em sua inteireza, dependendo a declaração de nulidade da demonstração do prejuízo à atividade defensiva como um todo. (obra citada, pp 425).'

15 - *Pela impugnação apresentada, vê-se que os fatos alegados pelo contribuinte, como cerceadores de seu direito de defesa, são desprovidos de qualquer fundamento, haja vista o pleno conhecimento do impugnante acerca de todos os elementos que fundamentaram o lançamento.*

16 - *Importa, ainda, destacar que, em 05/03/2004, o representante legal do contribuinte solicitou cópias de todas as folhas do processo, além de o próprio contribuinte ter tomado ciência não somente do auto, mas também do Termo de Verificação Fiscal em que está descrito todo o labor fiscal durante o presente procedimento, todos os elementos fáticos que convenceram à autoridade das infrações cometidas, além de toda fundamentação legal pertinente.*

17- *Apesar da fragilidade da argumentação quanto ao cerceamento do direito de defesa, não custa lembrar que o presente auto de infração consubstancia um lançamento de ofício decorrente de alterações (glosas) nas despesas declaradas. Desse modo, não houve, assim como não haverá, notificação de lançamento em relação a estes períodos já examinados. Estas alegações não encontram nenhum respaldo lógico ou jurídico."*

Rejeito, portanto, essa preliminar.

No mérito, o Recorrente se insurge contra a exigência, por parte da autoridade lançadora, de elementos de prova complementares aos recibos por ele apresentados, para validar as despesas médicas e odontológicas glosadas.

A matéria é, então, exclusivamente de prova, a ser produzida pelo Contribuinte, o qual, todavia, no caso concreto, ficou, tão somente, nas argumentações e ilações sem nada de concreto apresentar.

Entendo que, a rigor, o Contribuinte nem mesmo chegou a se defender concretamente contra a glosa das despesas abaixo elencadas, uma vez que, desde a fase de fiscalização, já concordou com elas, pelo menos indiretamente, ao reconhecer que os valores lançados na sua declaração de ajuste não correspondem aos valores dos recibos apresentados e que não estava encontrando os documentos complementares. A esse propósito, vejam-se os termos do Relatório Fiscal, às fls.68/69, já transcritos no relatório, que delimita os motivos da autuação para esses beneficiários:

*"1) Uniodonto de São Carlos – Cooperativa de Trabalho Odontológico; apresentou 01 (um) comprovante no valor de R\$ 105,60 (fls. 46). Para justificar a majoração da despesa em R\$ 10.000,00, o contribuinte alegou **erro de digitação** (fls. 20).*

*2) Unimed de São Carlos – Cooperativa de Trabalho Médico: o contribuinte apresentou 01 (um) comprovante no valor de R\$ 1.769,46 (fls. 51) e alegou que **não consegue encontrar os recibos com o valor***



total declarado. Afirmou, com certeza, que as despesas não seriam no valor declarado, sendo desconhecido o motivo da majoração (fls. 20).

3) Instituto Radiológico de São Carlos: o contribuinte apresentou 01 (um) comprovante no valor de R\$ 90,00 (fls. 52) e alegou que não consegue encontrar os recibos com o valor total declarado. Afirmou, com certeza, que as despesas não seriam no valor declarado, sendo desconhecido o motivo da majoração (fls. 20).

4) Serr Médica S/C Ltda.: o único recibo apresentado pelo contribuinte (fls. 53), no valor de R\$ 450,00, está datado de 08/02/02; portanto, não pode ser aceito como comprovante de despesa no ano-calendário de 2.001.

5) Irmandade Santa Casa de Misericórdia de São Carlos: o contribuinte apresentou 04 (quatro) recibos, no valor de R\$ 5,00, cada um, perfazendo o total de R\$ 20,00 (fls. 54/55). Entretanto, esses comprovantes se referem à doação para a campanha 'Adote esta Santa Causa' e não podem ser aceitos como comprovantes de despesas hospitalares por se tratar de mera liberalidade. Da mesma forma, para justificar a majoração do valor declarado, alegou que não consegue encontrar os recibos com o total declarado. Afirmou, com certeza, que as despesas não seriam no valor declarado, sendo desconhecido o motivo da majoração (fls. 20)." (grifos do original)

Resta, então, apenas, as despesas odontológicas, pagas à Eremi Silva Barros, no ano-calendário de 1999, cujos recibos, no valor de R\$ 25.620,00, foram tidos como inidôneos, sujeitando-se, inclusive, à multa qualificada de 150%. Recibos esses para os quais não foi apresentado nenhum documento complementar de prova, além da alegação de que tais serviços foram pagos, na sua integralidade em dinheiro.

Em procedimento de fiscalização, foram constatados os seguintes fatos:

"Mas, não bastasse isso, a fiscalização identificou outros seis contribuintes (cujos nomes não serão identificados neste relatório em função do sigilo fiscal), sob ação fiscal na DRF/ARARAQUARA/SP, que também deduziram despesas em nome da dentista Eremi Silva Barros, CPF nº 601.311.288-68, no montante total aproximado de R\$ 352.585,00 (trezentos e cinquenta e dois mil, quinhentos e oitenta e cinco reais).

Ocorre que no desenvolvimento das ações fiscais realizadas nos sete usuários, identificados até a presente data, constatamos algumas 'coincidências' que nos causou perplexidade:

1º. Todos os usuários identificados trabalham ou trabalharam na mesma instituição de educação, qual seja o Instituto Paulista de Ensino Superior Unificado (Faculdade de Direito de São Carlos), CNPJ nº 59.622.977/0001-93, portanto, todos têm ou tiveram em comum a mesma fonte pagadora;

2º. Os recibos apresentados datam da mesma época: 1997, 1998, 1999 e 2000;

3ª. Embora as despesas odontológicas informadas nas declarações desses sete usuários atingiram a vultosa cifra de R\$ 352.585,00, todos informaram que os pagamentos foram realizados em moeda corrente (dinheiro). Como se vê, quando intimados pela fiscalização, todos apresentaram a mesma resposta. De igual forma, o contribuinte Lamarck Boro, declarou ter pagado R\$ 25.620,00, em dinheiro, ou seja, sem imitar um único cheque para a dentista;

4ª. Nenhum deles apresentou qualquer documento (laudo, odontograma, ficha clínica, exames, etc.), assinado pela dentista, comprovando a efetiva realização dos serviços, nem a discriminação e o preço de cada procedimento odontológico realizado. Nem sequer foram apresentados exames, simples e básicos, como o Raio-X;

5ª. Do mesmo modo, nenhum deles apresentou os extratos bancários para comprovar a disponibilidade financeira necessária para suportar os vultosos pagamentos em moeda corrente. Da mesma forma, nenhum deles comprovou os saques de numerários das contas bancárias para a realização dos pagamentos.

Outro fato relevante a ser destacado é que as pesquisas realizadas nas declarações de rendimentos da dentista Eremi Silva Barros comprovaram que os rendimentos por ela declarados são insignificantes se comparados com a somatória dos valores dos recibos apresentados pelos sete usuários fiscalizados. Ou seja, nem mesmo a dentista reconheceu como rendimentos seus os valores constantes dos recibos apresentados pelos sete usuários fiscalizados.

Vale repisar, ainda, que empreendemos esforços para localizar a suposta emissora dos recibos, tendo sido constatado que ela não reside no domicílio fiscal indicado na sua declaração de rendimentos (Rua Marechal Deodoro nº 2115 – apto 82 – centró – São Carlos/SP). Não a localizamos, também, no endereço profissional constante dos recibos apresentados pelo fiscalizado, haja vista que o nº 984 não existe na Rua Nove de Julho, em São Carlos/SP. Aliás, o próprio fiscalizado declarou explicitamente (fls. 20) que a dentista encontra-se em lugar incerto e não sabido, ou seja desaparecida.” (grifos do original)

E, diante dessas circunstâncias, cabe, aqui, lembrar que o artigo 80, § 1º, inciso III, do RIR/99, 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.

§ 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.

...”

Deve, pois, o Contribuinte comprovar com outros elementos acessórios a efetividade da despesa, mesmo que o recibo emitido pelo prestador do serviço preencha os requisitos exigidos na hipótese normativa.



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 principio, 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."

Portanto, frente à ausência de elementos de prova complementar aos recibos, especialmente no que se refere à efetividade dos respectivos pagamentos, mantenho a glosa da despesa odontológica no ano-calendário de 1999.

Quanto à multa qualificada, não houve insurgência.

Por fim, registre-se que nenhum dos precedentes jurisprudenciais desse Conselho, citados pelo Recorrente, lhe aproveitam.

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

Sala das Sessões - DF, em 26 de abril de 2007


HELOÍSA GUARITA SOUZA