



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.728692/2013-48
ACÓRDÃO	2002-008.467 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARLOS ARTUR FRANZ
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2009, 2010, 2011

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não restou configurado nos autos nenhuma hipótese de nulidade por cerceio ao direito de defesa. A fase do contraditório instaurada com a impugnação abre oportunidade para o oferecimento de todos os esclarecimentos e provas por parte do notificado garantindo o pleno exercício do direito de defesa. O lançamento encontra-se revestido das formalidades legais o que assegura o exercício do contraditório e da ampla defesa.

DESPESAS MÉDICAS. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS.

A efetividade do pagamento a título de despesas médicas não se comprova com mera exibição de recibo e/ou nota fiscal, sem vinculação do pagamento com a efetiva prestação de serviços, quando o contribuinte for intimado a fazer essa comprovação. O direito à dedução de despesas médicas na Declaração de Ajuste Anual está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

DESPESAS COM INSTRUÇÃO. REQUISITOS LEGAIS.

Somente são dedutíveis os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil (creche e educação pré-escolar), de 1º, 2º e 3º graus e aos cursos de especialização ou profissionalizantes do próprio contribuinte e de seus dependentes, devidamente comprovados.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. APLICABILIDADE.

A incidência de multa de ofício de 75% e juros de mora sobre o imposto de renda apurado decorre de imposição legal e não há previsão para exonerar a cobrança de tais acréscimos.

MULTA AGRAVADA. APLICABILIDADE.

A multa de ofício de 150% há de ser mantida por restar caracterizado nos autos o intuito de fraude, pois foram efetivadas deduções com despesas médicas fictícias pautadas em documentos fraudulentos, sem comprovação dos efetivos pagamentos solicitados, ficando evidenciado o intuito doloso de reduzir a base de cálculo do imposto devido.

PEDIDO DE PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Incabível a pretensão de realizar perícia para exame de documentos tidos como fraudados por não terem sido formulados os quesitos referentes aos exames desejados, além de não ter sido anexada na defesa qualquer elemento de prova sobre as despesas glosadas, de modo que o pedido de perícia revela-se meramente protelatório.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. JULGAMENTO. ADESÃO ÀS RAZÕES COLIGIDAS PELO ÓRGÃO DE ORIGEM. FUNDAMENTAÇÃO PER RELATIONEM. POSSIBILIDADE.

Nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), se não houver inovação nas razões recursais, nem no quadro fático-jurídico, o relator pode aderir à fundamentação coligida no acórdão-recorrido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Andre Barros de Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral, Henrique Perlatto Moura, Joao Mauricio Vital, Rodrigo Duarte Firmino (suplente convocado(a)), Marcelo de Sousa Sateles (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Trata-se de Auto de Infração referente ao Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF (fls. 246/276), exercícios 2009, 2010 e 2011, anos calendário 2008, 2009 e 2010, lavrado por Auditor Fiscal da DRF/Brasília-DF. O crédito tributário apurado está assim constituído.

Imposto	27.314,80
Juros de Mora (calculados até 10/2013)	9.253,39
Multa Proporcional (passível de redução)	34.377,54
Valor do Crédito Tributário Apurado	70.945,73

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 250/276) consta que o Auto de Infração originou-se da verificação do cumprimento das obrigações tributárias relativas ao imposto de renda pessoa física, quando foram glosadas deduções pleiteadas nas declarações a título de despesas com instrução e despesas médicas.

Em conformidade com os Termos de Intimação Fiscal nº 2009/354933862266715 e nº 2010/354933882913040, datados de 16/01/2012, o contribuinte foi, inicialmente, intimado a apresentar os comprovantes de dependência e de despesas com instrução e despesas médicas, referentes aos exercícios 2009 e 2010 (anos calendário 2008 e 2009). Para as despesas médicas foi solicitado além dos recibos e/ou notas fiscais, a comprovação do efetivo pagamento (cópias de cheques, extratos bancários ou cartões de crédito).

Foram apresentados pelo contribuinte, em atendimento às intimações, documentos comprovando as despesas com instrução para os dois exercícios antes mencionados.

Ao entregar os documentos referentes aos Termos de Intimação Fiscal nº 2009/354933862266715 e nº 2010/354933882913040, o contribuinte fiscalizado apresentou documentos e também extratos de sua conta corrente (Banco do Brasil).

Como vários comprovantes de despesas médicas estavam rasurados, com sinais de adulterações, em procedimento de circularização, foram emitidos Termos de Intimação Fiscal para os prestadores de serviços solicitando que eles confirmassem os tratamentos realizados; os nomes dos beneficiários dos serviços; os comprovantes dos serviços prestados (Notas Fiscais/ Recibos); datas, valores e a forma de pagamento.

Os prestadores de serviços atenderem às intimações e prestaram as informações, as quais fazem parte integrante deste Auto de Infração.

Tendo em vista a impossibilidade de uma análise conformativa entre as datas/valores dispostos nas Notas Fiscais/Recibos apresentados e as datas / valores dos saques, das transferências bancárias e dos cheques compensados, a fiscalização entendeu necessária a emissão do Termo de Intimação Fiscal nº 1.305, de 20/06/2012(fl. 230), enviado ao contribuinte solicitando a apresentação dos comprovantes das despesas relativas aos exercícios 2009 e 2010, anos calendário 2008 e 2009.

Em atendimento à intimação, o contribuinte apresentou cópia de Boletim de Ocorrência datado de 28/02/2012, onde ele registrou a ocorrência do furto de pasta executiva contendo um netbook e vários documentos, entre os quais declaração de renda com notas fiscais e recibos dos anos 2007 até 2011.

Em 18/03/2013 foi emitido o termo de Intimação Fiscal nº 653/2013, enviado ao contribuinte fiscalizado (fl. 220), solicitando a apresentar os comprovantes dos efetivos pagamentos das despesas médicas relacionadas nos Termos de Intimação anteriormente enviados comprovantes originais das despesas constantes nas declarações dos exercícios 2009 e 2010.

Novamente, o contribuinte alegou que até aquela data não constava qualquer informação relativa à recuperação dos objetos furtados, impossibilitando à apresentação de tais comprovantes (fls. 233 a 236). Disse também que não consta qualquer informação relativa à recuperação dos objetos furtados e que, portanto, está impossibilitado de apresentar comprovantes.

Em 18/03/2013, foi emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 654/2013, intimando o contribuinte a apresentar os documentos relativos às declarações dos exercícios 2011 e 2012, anos calendário 2010 e 2011(fl. 237). Em atendimento à intimação (fl. 243/245), o contribuinte disse que a documentação do ano calendário 2010 foi extraviada, conforme Boletim de Ocorrência (anexo). Para o ano calendário 2011 relacionou a documentação apresentada.

Pelo confronto entre as informações e esclarecimentos dos prestadores de serviços com os documentos obtidos no decorrer do procedimento fiscal e as despesas deduzidas nas declarações, a fiscalização constatou as seguintes infrações, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal (fls. 250/276):

Dedução Indevida de Despesas Médicas: redução da base de cálculo do imposto de renda apurado nas Declarações de Ajustes Anuais com deduções a título de despesas médicas, pleiteadas indevidamente, como segue:

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2008	36.950,00	150,00
31/12/2008	7.952,00	75,00
31/12/2009	30.402,40	150,00
31/12/2009	70,00	75,00
31/12/2010	18.290,46	75,00

Dedução Indevida de Despesas com Instrução: redução da base de cálculo do imposto de renda apurado na Declaração de Ajuste Anual, exercício 2011, ano calendário 2010, com dedução a título de despesas com instrução, pleiteadas indevidamente, como segue:

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2010	5.661,68	75,00

Das Multas de Ofício (75%) e Agravada (150%) e da Representação Fiscal Para Fins Penais

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (fls. 250/276), o contribuinte declarou deduções com despesas médicas fictícias, não comprovou os efetivos pagamentos solicitados e apresentou recibos fraudulentos de despesas médicas, ficando evidenciado o intuito doloso de reduzir a base de cálculo do imposto devido, bem como não apresentou documentos comprobatórios de algumas das despesas médicas declaradas, gerando assim, redução indevida do imposto a pagar.

As multas decorrentes de tais infrações foram aplicadas de acordo com o art. 44, incisos I e II, da Lei n.º 9.430/96, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis aos envolvidos em tais infrações.

Diante das despesas declaradas e não comprovadas, das despesas declaradas indevidamente e da ocorrência de fatos que, em tese, configuram crimes de fraudes contra a ordem tributária, conforme fatos descritos nos itens anteriores, a autoridade lançadora aplicou multa de ofício qualificada de 150% e procedeu à lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais, por entender que os fatos verificados no curso da fiscalização, relativamente às despesas declaradas nos exercícios 2009 e 2010, de acordo com demonstrativo precedente, demonstram práticas que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Da Impugnação

O contribuinte apresentou impugnação (fls. 282/297), com os argumentos que se seguem, em síntese.

Da preliminar

Em preliminar, pugna pela nulidade do auto de infração, alegando que não foram observadas as formalidades legais, vez que não consta à disposição legal infringida nem a penalidade aplicável o que dificulta a defesa e a operação do contraditório, o torna nulo de pleno direito.

Segue alegando que o lançamento foi feito por atacado, em um mesmo auto e infração foram juntados lançamentos relativos a três anos calendário, o que é fulminantemente contrário ao art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Diz que não foi previamente informado da existência de quaisquer dúvidas quanto aos documentos apresentados à Receita, assim não teve como exercer o direito de defesa nem o contraditório, somente lhe foi solicitada à entrega dos referidos documentos.

Do Mérito

No mérito, assegura que os documentos solicitados nas intimações foram entregues a delegacia da Receita Federal, comprovantes originais e cópias das despesas médicas, com a identificação do paciente, bem como do seu efetivo pagamento, respectivamente aos anos 2009 e 2010 e que em nenhum momento teve conhecimento de que existiam documentos rasurados ou adulterados, somente com o recebimento do auto de infração foi que esses fatos chegaram ao conhecimento do ora impugnante.

Argumenta que é improcedente a afirmação da auditora de que houve crimes de fraudes contra a ordem tributária, pois só tomou ciência desses fatos com o recebimento do Auto de Infração, de modo que não pode ser tratado como criminoso sem defesa e ao contraditório.

Questiona as despesas, a seguir, com o argumento de que os prestadores de serviços confirmaram as despesas e as glosas foram efetuadas por falta de elementos comprobatórios e da materialidade da matéria alegada pela auditoria:

a) para o exercício 2009, ano calendário 2008:

-Hospital Santa Helena S/A, o prestador confirmou a realização de exame para a dependente Clarete Bordignon Franz, CPF 391.776.10091, e que o pagamento foi em pecúnia;

-Laboratório Parai Ltda, o prestador confirmou a realização de exame para a dependente Clarete Bordignon Franz, CPF 391.776.10091;

-Resson Serviços Médicos Ltda, o prestador confirmou a realização de exame e emissão da nota fiscal para a dependente Clarete Bordignon Franz, CPF 391.776.10091;

-Sonics Clínica de Ecocardiografia Ltda, o prestador confirmou a realização de exame e emissão da nota fiscal para a dependente Clarete Bordignon Franz, CPF 391.776.10091;

-Casa do Ceara em Brasília, o prestador confirmou que a dependente Clarete Bordignon Franz, CPF 391.776.100-91, foi consulente na especialidade de Clínica Geral, em 21/10/2008;

-Márcio Bergonsi Turra, não houve a confirmação do atendimento do titular e de nenhum dependente, informando que a cópia do recibo enviado pela auditoria fiscal não foi por ele assinado e emitido;

-Danielle Ramos Videira, a prestadora confirmou que a dependente Clarete Bordignon Franz foi submetida à consulta médica, em outubro de 2008;

- Centro Clínico Providencia Ltda, o prestador confirmou que a dependente Clarete Bordignon Franz, CPF 391.776.100-91, foi consulente;

-Centro Clínico Providencia Ltda, impugna a glosa de R\$ 5.105,00, por absoluta falta de elementos comprobatórios da autoria (não dependente) e materialidade da adulteração de nota fiscal alegada pela auditoria;

- Labmed Medicina Laboratorial S/C, impugna a glosa de R\$ 1.013,00, por absoluta falta de elementos comprobatórios da autoria e materialidade da inconsistência alegada pela auditoria;

b) para o exercício 2010, ano calendário 2009:

-Clínica de Radiologia Odontológica Fenelon Ltda, em resposta à intimação o prestador confirmou que o titular Carlos Artur Franz, foi o paciente atendido em 29/01/2009 e o pagamento do exame realizado foi feito à vista;

- Clinimagem Ecografia S/S, houve a confirmação da realização de atendimento e emissão da nota fiscal para a dependente Clarete Bordignon Franz, CPF 391.776.10091;

-Hospital Urológico de Brasília Ltda S/S, houve a confirmação da realização de consulta e emissão da nota fiscal para o titular Carlos Artur Franz, CPF 350.153.570-87;

-Orallis Clínica Médica e Odontológica Ltda, a clinica declarou que os tratamentos foram realizados em Carlos Artur Franz; Isadora B. Franz; Gustavo Franz; e Clarete B. Franz; os valores foram pagos e as notas fiscais emitidas;

Para o exercício de 2011, questiona todas as despesas médicas glosadas, assim como as despesas com instrução e diz que por motivo de força maior, conforme registro de furto dos documentos, está impossibilitado de apresentar os documentos correspondentes.

Afirma que está apresentamos novamente os esclarecimentos e tendo em vista o registro de ocorrência do furto da pasta executiva contendo um netbook e vários documentos, entre os quais declaração de renda com notas fiscais e recibos dos

anos 2007 até 2011, fica impossibilitado por motivo de força maior de apresentar os documentos originais.

Questiona que mesmo com a entrega do registro da ocorrência de furto dos documentos a auditoria insistiu em que fossem apresentados documentos, os quais estavam na posse da própria Receita Federal. Assim houve depois várias emissões de Termos de Intimação Fiscal, sendo que para todas as intimações o ora impugnante alegou que até aquela data não constava qualquer informação relativa à recuperação dos objetos furtados, impossibilitando a apresentação de tais comprovantes.

Aduz que de acordo com o parágrafo 4º, art. 16 do Decreto nº 70.235, de março de 1972, a impugnação mencionará a prova documental a ser apresentada a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior (alínea a), como é caso do furto da pasta executiva contendo um netbook e vários documentos, entre os quais declaração de renda com notas fiscais e recibos dos anos 2007 até 2011, registrado em Boletim de Ocorrência em 28/02/2012. Tendo em vista que até a presente data não consta qualquer informação relativa à recuperação dos objetos furtados e que, portanto, por motivo de força maior, está impossibilitado de apresentar comprovantes, nesse momento, devendo o feito ser sobrestado até o apuratório policial.

Contesta as multas lançadas, com o argumento de que foram apuradas ao arrepio da lei de processo, além do que a multa de 150% foi lançada ante a presunção da existência de fraude. Contesta também os juros de mora.

Requer, nos termos do art. 16, inciso IV do Decreto nº 70.235, de 1972, o exame dos documentos ditos como fraudados e a indicação de perícia grafotécnica que comprove a autoria das rasuras, a ser feita por Reginaldo Tiroti, End: SCRN 712/13, Bl. C, Sl. 7, perito grafotécnico.

Ao final, requer seja acolhida à impugnação, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

É o Relatório.

A 7ª Turma de Julgamento da DRJ/BSB, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade arguida e julgou a impugnação Improcedente, mantendo o crédito tributário exigido.

Cientificado da decisão de primeira instância em 24/06/2014, o sujeito passivo interpôs, em 24/07/2014, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

a) violação ao princípio da duração razoável do processo - o prazo legal para o julgamento não foi observado

b) as despesas com instrução estão comprovadas nos autos

c) os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e efetivo pagamento

d) os documentos comprobatórios do direito do recorrente não foram apresentados por motivo de força maior

e) nulidade da decisão por falta de apreciação de matéria impugnada

f) nulidade do lançamento por cerceamento de defesa

g) nulidade do lançamento em razão da existência de vício formal

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Andre Barros de Moura**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço

O litígio recai sobre a dedução de indevida de despesas médicas tendo sido as glosas com instrução restabelecidas na decisão de origem.

Em sede de preliminar alega o Recorrente a nulidade do acórdão prolatado, uma vez que o mesmo não teria apreciado toda a matéria impugnada.

Entretanto, razão não assiste ao contribuinte.

O acórdão prolatado apreciou toda a matéria trazida na impugnação em especial as preliminares suscitadas, afastado a ocorrência de qualquer cerceamento do direito de defesa, a existência de vício formal, não havendo de se falar em nulidade da decisão recorrida.

Ressalte-se, que o princípio da duração razoável do processo não se aplica ao procedimento de fiscalização. Apesar do tempo transcorrido desde a atuação até a decisão definitiva do processo contencioso, não cabe a aplicação do princípio da duração razoável do processo administrativo tributário, pois este possui o mesmo resultado da prescrição intercorrente, incabível no PAF. Inteligência da súmula CARF nº 11, assim, não de se falar em descumprimento de qualquer prazo legal, no presente caso.

Quanto ao mais, tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

A impugnação apresentada é tempestiva, atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72 e alterações posteriores e dela se toma conhecimento.

Da preliminar de Nulidade

O contribuinte pugna pela nulidade do Auto de Infração, alegando que não foram observadas as formalidades legais, vez que não consta à disposição legal infringida nem a penalidade aplicável o que dificulta a defesa e a operação do contraditório e o torna nulo de pleno direito; que em um mesmo auto e infração foram juntados lançamentos relativos a três anos calendário o que é fulminantemente contrário ao art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e que não foi previamente informado da existência de quaisquer dúvidas quanto aos documentos apresentados à Delegacia da Receita, assim não teve como exercer o direito de defesa, nem o contraditório, somente lhe foi solicitada à entrega dos referidos documentos.

Do ponto de vista formal, são requisitos do Auto de Infração os indicados no art. 10, do Decreto nº 70.235/72, cuja ausência poderia acarretar a nulidade:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Pela análise do Auto de Infração impugnado, constata-se que os requisitos legais estão presentes, portanto, não caberia a anulação do feito por esse motivo.

Ainda no art. 59 do Decreto 70.235, de 1972, ficou estabelecido os casos de nulidade e o art. 60 deixa claro que situações diversas dessas não importarão nesse efeito.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;

§ 1º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º. *Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

§ 3º. *Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Acrescido pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/1993).*

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Pela análise dos autos, verifica-se às fls. 247/249, a Descrição dos Fatos com os respectivos Enquadramentos Legais, bem como no Termo de Verificação de Infração, de fls. 250/262, e nos demais termos que integram o Auto de Infração contestado, que houve descrição detalhada do fato gerador do imposto de renda da pessoa física e seus acréscimos legais pertinentes, bem como de seu enquadramento legal. A matéria tributável, assim como a determinação da exigência tributária estão perfeitamente identificadas. Observa-se, também, que o Auto de Infração está acompanhado de todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito e que o lançamento atende a todos os requisitos legais, não existindo, portanto, qualquer violação ao princípio da legalidade.

Diante disso, tem-se que o lançamento do crédito tributário foi efetuado com observância do disposto na legislação vigente, tendo o sujeito passivo, ao apresentar sua impugnação, instaurado a fase litigiosa do procedimento, como previsto no art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972, *A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.*

Os princípios do contraditório e da ampla defesa estão garantidos aos litigantes, tanto no processo administrativo, quanto no judicial. No processo administrativo, o litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, não se podendo cogitar de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal, por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento.

A ação fiscal é uma fase pré-processual de atuação exclusiva da autoridade tributária, na qual os agentes da Administração Tributária, imbuídos dos poderes de fiscalização que lhes são conferidos pelos artigos 194, 195 e 197 a 200, todos do Código Tributário Nacional, verificam e investigam o cumprimento das obrigações tributárias e obtém elementos que demonstrem a ocorrência do fato gerador. Assim, a primeira fase do procedimento, a fase ofensiva, é de atuação exclusiva da autoridade tributária.

Nessa fase, de caráter inquisitorial, o contribuinte tem uma participação de natureza passiva, devendo cooperar e atender à fiscalização quando solicitado, no próprio interesse de demonstrar o cumprimento daquelas obrigações. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado. Logo, antes da impugnação, não há litígio, não há contraditório e o procedimento é levado a efeito de ofício, pelo Fisco. Portanto, inexistente processo, assim entendido como meio para solução de litígios, haja vista ainda não haver litígio. A pretensão da Fazenda ainda não se concretizou. Logo, não há que se falar em preterição ao direito de defesa do contribuinte no transcurso da ação fiscal.

A partir da lavratura do auto de infração, na hipótese de discordar da exigência, é que o contribuinte respaldado pelas garantias constitucionais ao contraditório e à ampla defesa, passa a participar ativamente inaugurando o processo administrativo de exigência de crédito tributário apresentando sua impugnação, o que assim procedeu o litigante, conforme fls. 282/297.

Tendo o contribuinte ingressado com a impugnação, demonstrando de forma inequívoca seu pleno conhecimento do processo fiscal e não havendo no auto de infração quaisquer imperfeições ou presunções técnicas capazes de viciar a exigência, não procede a arguição de nulidade. O interessado teve, sim, conhecimento não só de tudo o que contém o auto de infração e partes integrantes, mas também do processo como um todo, pois referida documentação lhe foi enviada como parte integrante do Auto de Infração ora questionado.

Dessa forma, não se vislumbra qualquer cerceamento ao direito de defesa, pelo contrário, foram asseguradas ao contribuinte as garantias do contraditório e da ampla defesa. Conhecendo os termos das infrações devidamente especificadas no Auto de Infração, o direito de defesa foi exercido mediante a apresentação da peça impugnatória objeto do presente julgamento.

Assim, estando o lançamento revestido dos elementos exigidos pelos artigos 10 do Decreto nº 70.235/72 e 142 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), rejeita-se a preliminar de nulidade arguida pelo interessado.

Do Mérito

Pelo exame dos autos, da documentação acostada à defesa e demais peças processuais, apresentam-se as considerações que se seguem.

Da Dedução Indevida de Despesas Médicas

O direito à dedução de despesas médicas na Declaração de Ajuste Anual está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, consoante previsão inserta no art. 8º, da Lei nº 9.250/95, que assim dispõe:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

(...)

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

(...)

§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

(...)

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento; (grifou-se).

(...)

Por sua vez, o art. 73 do Decreto nº 3.000, de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, assim dispõe:

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

Com efeito, nos termos dos dispositivos antes transcritos, para que as despesas médicas constituam dedução, necessária se faz à comprovação mediante documentação hábil e idônea da prestação dos serviços e da efetividade das despesas, limitando-se, portanto, a pagamentos especificados e comprovados, a juízo da autoridade lançadora. O direito à dedução de despesas médicas, restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, para fins tributários.

Na defesa, o contribuinte não apresentou a comprovação das despesas médicas glosadas, anexou apenas o Boletim de Ocorrência Policial, datado de 28/02/2012, onde consta a ocorrência do furto da pasta executiva contendo um netbook e vários documentos, entre os quais declaração de renda com notas fiscais e recibos dos anos 2007 até 2011(fl. 298/299) e correspondência dirigida à Receita Federal por ocasião do atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 653/2013(fl. 302/303).

Alegou que até a data da impugnação não constava qualquer informação relativa à recuperação dos objetos furtados, impossibilitando à apresentação dos comprovantes das despesas.

De acordo com Termo de Verificação Fiscal (fls. 250/262), como vários comprovantes de despesas médicas estavam rasurados com sinais de adulterações, em procedimento de circularização, foram emitidos Termos de Intimação Fiscal para os prestadores de serviços solicitando que eles confirmassem os tratamentos realizados; os nomes dos beneficiários dos serviços; os comprovantes dos serviços prestados (Notas Fiscais/ Recibos); datas, valores e a forma de pagamento.

Os prestadores de serviços atenderem às intimações e prestaram as informações de fls (111/214), partes integrantes deste Auto de Infração.

O contribuinte impugnou as despesas médicas a seguir relacionadas, contudo não anexou, na defesa, as provas correspondentes. Alegou a impossibilidade de apresentação dos documentos por motivo de força maior, conforme Boletim de Ocorrência de 28/02/2012, anexo, e que até a data da impugnação não constava qualquer informação relativa à recuperação dos objetos furtados.

Pela análise dos questionamentos da defesa em conjunto com o Auto de Infração em causa e a documentação que lhe serviu de suporte, a qual é parte integrante do Auto de Infração, chegam-se às conclusões que se seguem:

a) exercício 2009, ano calendário 2008:

-Hospital Santa Helena S/A, em atendimento à intimação o prestador confirmou a realização de serviços médicos para a dependente Clarete Bordignon Franz, CPF 391.776.10091, no valor de R\$ 65,00 e informou que o pagamento foi em pecúnia. Como o contribuinte deduziu na declaração o importe de R\$ 9.650,00, foi glosado R\$ 9.585,00, pela diferença entre o valor comprovado e o deduzido na declaração (fls. 117/120);

-Laboratório Parai Ltda, em atendimento à intimação o prestador confirmou declarou que as segundas vias das notas fiscais foram extraviadas, mas anexou a relação das notas fiscais emitidas em 2008, conforme livro do ISS. Com base no exame das notas relacionadas foi verificado que as notas fiscais nº 483 e 498, emitidas respectivamente em 29/07/2008 e 27/08/2008, foram no valor de R\$ 90,00 cada, totalizando R\$ 180,00 pela realização de serviços médicos para a dependente Clarete Bordignon Franz, CPF 391.776.10091. Como o contribuinte deduziu na declaração o importe de R\$ 5.180,00, foi glosado R\$ 5.000,00, pela diferença entre o valor comprovado e o deduzido na declaração (fls. 121/124 e 252);

-Resson Serviços Médicos Ltda, o prestador confirmou que os serviços médicos foram prestados ao paciente Vicente Bordignon, CPF 057.765.030-00, no valor de R\$ 90,00(fl. 252). Como o paciente não é dependente do contribuinte para fins tributários, foi glosado R\$ 3.180,00, valor total deduzido na declaração;

-Sonics Clínica de Ecocardiografia Ltda, em atendimento à intimação o prestador confirmou a despesa médica de R\$ 224,00. Como o contribuinte deduziu na declaração o importe de R\$ 5.224,00, foi glosado R\$ 5.000,00, pela diferença entre o valor comprovado e o deduzido na declaração (fls. 144/148);

-Casa do Ceará em Brasília, em atendimento à intimação o prestador confirmou a despesa médica de R\$ 40,00. Como o contribuinte deduziu na declaração o importe de R\$ 3.000,00, foi glosado R\$ 2.960,00, pela diferença entre o valor comprovado e o deduzido na declaração (fls. 149/152);

-Márcio Bergonsi Turra, não houve a confirmação do atendimento do titular e de nenhum dependente, informando que a cópia do recibo enviado pela auditoria fiscal não foi por ele assinado e emitido, conforme documentos de fls. 157/161. Foi glosado R\$ 5.120,00, valor total deduzido na declaração;

-Danielle Ramos Videira, em atendimento à intimação o prestador confirmou a despesa médica de R\$ 100,00. Como o contribuinte deduziu na declaração o importe de R\$ 1.100,00, foi glosado R\$ 1.000,00, pela diferença entre o valor comprovado e o deduzido na declaração (fls. 163/165);

- Centro Clínico Providencia Ltda, o prestador confirmou que os serviços médicos foram prestados ao paciente Vicente Bordignon, CPF 057.765.030-00, no valor de R\$ 105,00 (fls. 166/171). Como o paciente não é dependente do contribuinte para fins tributários, foi glosado R\$ 5.105,00, valor total deduzido na declaração;

- Labmed Medicina Laboratorial S/C, o documento apresentado não é hábil para a comprovação da dedução pleiteada, uma vez que há inconsistências entre os valores dispostos nesse documento. Em um campo consta que o valor pago foi de R\$ 13,00 e em outro que o valor total foi de R\$ 1.013,00 (fl. 15). Portanto, foi glosado o valor total declarado de R\$ 1.013,00;

-Laboratorio Santa Helena de Análises Citopatológicas, foram glosados R\$ 3.000,00 referentes à Nota Fiscal nº 246, emitida em 13/07/06. O impugnante não apresentou na defesa a comprovação da despesa glosada;

- Associação Hospitalar Beneficente São Vicente de Paulo, o prestador confirmou que os serviços médicos foram prestados ao paciente Vicente Bordignon, CPF 057.765.030-00, no valor de R\$ 3.584,00. Como o paciente não é dependente do contribuinte para fins tributários, foi glosado R\$ 3.584,00, valor total deduzido na declaração;

- Hospital Beneficente Nossa Senhora Aparecida, o nome do paciente constante na Nota Fiscal nº 1496, no valor de R\$ 180,00, encontra-se rasurado. Nesse sentido foi glosado o valor de R\$ 180,00 por impossibilidade de identificação do usuário desse serviço. O impugnante não apresentou a comprovação da despesa glosada.

- Eco Imagem Ltda, o prestador confirmou que os serviços médicos foram prestados ao paciente Vicente Bordignon, CPF 057.765.030-00, no valor de R\$

160,00. Como o paciente não é dependente do contribuinte para fins tributários, foi glosado R\$ 160,00, valor total deduzido na declaração;

- Rochele Trevisan, foi glosado R\$ 15,00 por falta de comprovação. Foi considerado pela fiscalização um recibo de R\$ 90,00. O impugnante não apresentou na defesa a comprovação da despesa glosada.

b) para o exercício 2010, ano calendário 2009:

-Clínica de Radiologia Odontológica Fenelon Ltda, em resposta à intimação o prestador confirmou que a despesa realizada foi de R\$ 60,60. Como o contribuinte deduziu na declaração o importe de R\$ 4.606,00, foi glosado R\$ 4.545,40, pela diferença entre o valor comprovado e o deduzido na declaração (fl. 190);

- Clinimagem Ecografia S/S, em resposta à intimação o prestador confirmou que a despesa realizada foi de R\$ 150,00. Como o contribuinte deduziu na declaração o importe de R\$ 1.150,00, foi glosado R\$ 1.000,00, pela diferença entre o valor comprovado e o deduzido na declaração (fls.191/194);

-Hospital Urológico de Brasília Ltda S/S, em resposta à intimação o prestador confirmou que a despesa realizada foi de R\$ 100,00. Como o contribuinte deduziu na declaração o importe de R\$ 3.100,00, foi glosado R\$ 3.000,00, pela diferença entre o valor comprovado e o deduzido na declaração (fls. 195/199);

-Orallis Clínica Médica e Odontológica Ltda, em resposta à intimação o prestador confirmou que os tratamentos médicos foram realizados em Carlos Artur Franz (com despesa de R\$ 4.417,00), e nos dependentes Isadora B. Franz (R\$ 750,00), Gustavo Franz (R\$ 350,00) e Clarete B. Franz (R\$ 445,00), totalizando despesas médicas confirmadas de R\$ 5.962,00. Como o contribuinte deduziu na declaração o importe de R\$ 27.822,00, foi glosado R\$ 21.860,00, pela diferença entre o valor comprovado e o deduzido na declaração (fls.202/214);

- Clidae Clinica de Diagnósticos Radiológicos e Ecográficos, foi glosado R\$ 70,00 por falta de comprovação. Foram apresentados e considerados pela fiscalização dois Cupons Fiscais: um de R\$ 101,00, emitido em 10/03/2009 e outro, no valor de R\$ 70,00, emitido em 21/08/2009. O impugnante não apresentou na defesa a comprovação da despesa glosada.

c) para o exercício 2011, ano calendário 2010:

Quanto ao exercício de 2011, o contribuinte questiona todas as despesas médicas glosadas, assim como as despesas com instrução e diz que por motivo de força maior, conforme registro de furto dos documentos, está impossibilitado de apresentar os documentos correspondentes.

Para o exercício 2011, ano calendário 2010, tendo em vista que os comprovantes de despesas médicas referentes a esse exercício não foram apresentados, a fiscalização considerou as despesas médicas informadas na Declaração de

Serviços Médicos e de Saúde - DMED e glosou as demais despesas médicas deduzidas na declaração, por falta de comprovação.

Com efeito, para os três exercícios 2009, 2010 e 2011, o contribuinte não apresentou na impugnação qualquer prova sobre a efetividade das despesas e do efetivo pagamento (exercício 2009 e 2010) e não apresentou comprovação para o exercício 2011. Alegou apenas que até aquela data não constava qualquer informação relativa à recuperação dos objetos furtados, conforme Boletim de Ocorrência, anexo, portanto, estava impossibilitado de apresentar os correspondentes comprovantes.

Cabe ressaltar que, no caso do IR pessoa física, a legislação tributária que trata das despesas dedutíveis na Declaração de Ajuste Anual, expressamente menciona a necessidade de comprovação das deduções pelo sujeito passivo, consoante artigos 73 a 82 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999.

Tratando-se das deduções na declaração do imposto sobre a renda, o art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, regulamentado pelo art. 73 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, *a juízo da autoridade lançadora*, deslocando para ele o ônus probatório.

Em princípio, admitem-se como provas idôneas de pagamentos, os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Entretanto, existindo dúvida quanto à idoneidade do documento por parte do Fisco, pode esse solicitar provas não só da efetividade do pagamento, mas também da efetividade dos serviços prestados pelo profissional.

Em atendimento aos Termos de Intimação Fiscal nº 2009/354933862266715 e nº 2010/354933882913040, o contribuinte fiscalizado apresentou documentos e também extratos de sua conta corrente (Banco do Brasil).

Depois, em 28/02/2012, o contribuinte registrou a ocorrência do furto da pasta executiva contendo um netbook e vários documentos, entre os quais declaração de renda com notas fiscais e recibos dos anos 2007 até 2011.

Tendo em vista a impossibilidade de uma análise conformativa entre as datas/valores dispostos nas Notas Fiscais/Recibos apresentados e as datas / valores dos saques, das transferências bancárias e dos cheques compensados, a fiscalização entendeu necessária a emissão do Termo de Intimação Fiscal nº 653/2013, enviado ao contribuinte solicitando a apresentação dos comprovantes dos efetivos pagamentos das despesas médicas relacionadas nos Termos de Intimação anteriormente enviados.

Como vários comprovantes de despesas médicas estavam rasurados, com sinais de adulterações, foram emitidos Termos de Intimação Fiscal para os prestadores de serviços solicitando que eles confirmassem os tratamentos realizados; os

nomes dos beneficiários dos serviços; os comprovantes dos serviços prestados (Notas Fiscais/ Recibos); datas, valores e a forma de pagamento.

Os prestadores de serviços atenderem às intimações e prestaram as devidas informações, as quais fazem parte integrante deste Auto de Infração.

Pelo confronto entre as informações e esclarecimentos dos prestadores de serviços com os documentos obtidos no decorrer do procedimento fiscal e as despesas deduzidas nas declarações, a fiscalização constatou as infrações objeto do Auto de Infração em causa.

No caso concreto, o contribuinte regularmente intimado a apresentar as provas referentes às deduções de despesas médicas não o fez o que resultou no Auto de Infração em lide, cujo teor da impugnação informa o extravio de documentos que seriam comprobatórios das deduções em foco.

Em questão de prova, a teor dos artigos 15 e 16, inciso III e § 4º do Decreto nº 70.235, de 1972, o momento oportuno para sua apresentação é por ocasião da impugnação, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Extrai-se dos artigos supra citados que a prova documental deve ser apresentada sempre na impugnação, admitidas exceções somente nos casos expressamente previstos. Não se vislumbra, no presente caso, a ocorrência de qualquer das situações antes apontadas, principalmente porque já decorreu tempo suficiente para o contribuinte requerer junto aos prestadores de serviços a emissão da segunda via desses documentos comprobatórios. Sendo assim, o contribuinte não se desincumbiu de seu encargo probatório nos termos do art. 15 e 16, III e § 4º, do Decreto nº 70.235/1972.

A prova irrefutável da efetividade dos pagamentos seria possível mediante a apresentação de cópias de cheques, transferências, extratos bancários, nos quais constatassem os saques efetuados, coincidentes em datas e valores com os recibos apresentados. Dessa forma, é de se manter as glosas das despesas médicas em questão, tendo em vista restar insuficiente a simples alegação de que os recibos apresentados e as declarações emitidas pelas profissionais demonstram os pagamentos e a legitimidade das deduções das despesas.

Da Dedução Indevida de Despesas com Instrução

No que concerne às despesas com instrução, o contribuinte pode deduzir na Declaração de Ajuste Anual, os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação infantil (creche e educação pré-escolar), de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes seus e de seus dependentes, até o limite anual individual (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea “b”) fixado para o ano calendário.

Durante o procedimento fiscal foram apresentados pelo contribuinte, em atendimento às intimações, documentos comprovando as despesas com instrução para os exercícios 2009 e 2010. Foram glosadas apenas as despesas com instrução relativas ao exercício 2011, ano calendário 2010, por falta de comprovação.

Na defesa, o contribuinte não apresentou qualquer prova sobre as despesas com instrução. Alegou apenas que até aquela data não constava qualquer informação relativa à recuperação dos objetos furtados, objeto do Boletim de Ocorrência, anexo, portanto, estava impossibilitado de apresentar os correspondentes comprovantes.

Como todas as deduções estão sujeitas à comprovação, consoante artigos 73 a 82 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999 fica mantida a glosa.

Das Multas de Ofício (75%) e Agravada de 150% e da Representação Fiscal Para Fins Penais

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (fls. 250/262), o contribuinte declarou deduções com despesas médicas fictícias, não comprovou os efetivos pagamentos solicitados e apresentou recibos fraudulentos de despesas médicas, ficando evidenciado o intuito doloso de reduzir a base de cálculo do imposto devido, bem como não apresentou documentos comprobatórios de algumas das despesas médicas declaradas, gerando assim, redução indevida do imposto a pagar.

De acordo com o art. 44 da Lei 9.430, de 1996, nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, e;

II - de 150% (cento e cinquenta por cento) nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Por sua vez, a Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, estabelece:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária

principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

(...)

A Lei nº 8.137, de 1990, prescreve:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

- fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

- falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV- elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber ser falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa, ou omitir declaração sobre as rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

(...)

Diante das despesas declaradas com indícios de fraude e não comprovadas, das despesas declaradas indevidamente e da ocorrência de fatos que, em tese, configuram crimes de fraudes contra a ordem tributária, conforme fatos descritos nos itens anteriores, a autoridade lançadora aplicou multa de ofício qualificada de 150% e procedeu à lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais, por entender que os fatos verificados no curso da fiscalização, relativamente às despesas declaradas nos exercícios 2009 e 2010, de acordo com demonstrativo precedente, demonstram práticas que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

As multas aplicadas para tais infrações são estabelecidas no art. 44, incisos I e II, da Lei n.º 9.430, de 1996, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis aos envolvidos em tais infrações.

No caso sob exame, nas situações em que não houve indício de fraude, mas apenas falta de comprovação das despesas foi aplicada multa de ofício de 75%(inciso I, art. 44 da Lei 9.430, de 1996) e nas situações que restou evidenciado a ocorrência de fatos que, em tese, configuram crimes de fraudes contra a ordem tributária, a multa foi agravada para 150 % nos exercícios 2009 e 2010 (inciso II do art. 44 da Lei 9.430, de 1996).

Ante esses fatos, não assiste razão ao impugnante quanto à alegação de que as multas lançadas foram apuradas ao arrepio da lei de processo. Não se trata de presunção, mas de fatos apurados no decorrer da ação fiscal que comprovam adulterações nos recibos apresentados pelo contribuinte. Vários prestadores de serviços foram intimados e, em atendimento às intimações, não confirmaram os valores constantes dos comprovantes apresentados e/ou a prestação dos serviços, fatos que demonstram a ocorrência de práticas que, em tese, configuram crimes contra a ordem tributária nos termos dos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Correto, portanto, o procedimento da fiscalização, quanto à multa de 150% para os exercícios 2009 e 2010.

Dos Juros de Mora

Quanto aos juros à taxa SELIC, esses obedecem ao comando do art. 61, § 3º da Lei nº 9.430/96, que assim dispõe:

Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

A Administração Tributária, por sua vez, submete-se ao princípio da legalidade e o lançamento tributário, segundo o art. 142 do Código Tributário Nacional, é atividade administrativa plenamente vinculada. Verificada a ocorrência do fato gerador, deve a autoridade fiscal constituir o crédito tributário correspondente, com os acréscimos determinados por lei.

Desta forma, havendo previsão legal para o cálculo dos juros de mora efetuados em percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente, não cabe à

Autoridade Julgadora exonerar os valores legalmente estabelecidos, carecendo, assim, de amparo legal à discordância do impugnante em relação aos acréscimos em questão.

Do pedido de Perícia

O contribuinte requer perícia grafotécnica para o exame dos documentos ditos como fraudados a fim de que se comprove a autoria das rasuras, alegando amparo no art. 16, inciso IV do Decreto nº 70.235, de 1972.

O primeiro ponto a ser abordado é o fato de não terem sido formulados os quesitos referentes aos exames desejados. Portanto, nos termos do art. 16, § 1º, do Decreto no 70.235, de 06 de março de 1972, considera-se não formulado o pedido de perícia:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

IV – as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada ao inciso pela Lei nº 8.748, de 09.12.1993, DOU 10.12.1993)

§ 1º. Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do artigo 16. (Redação dada ao parágrafo pela Lei nº 8.748, de 09.12.1993, DOU 10.12.1993)

Ainda que os quesitos tivessem sido formulados, entende-se incabível a pretensão de realizar perícia para que se comprove a autoria das rasuras apontadas nos recibos. Só tem sentido a realização perícia quando houver fatos duvidosos a serem esclarecidos e que não possam ser elucidados pela análise documental ou dependam de conhecimentos técnicos específicos.

No decorrer da ação fiscal, vários prestadores de serviços foram intimados e, em atendimento às intimações, não confirmaram os valores constantes dos recibos e/ou a prestação dos serviços o que demonstra a ocorrência de práticas que, em tese, configuram crimes contra a ordem tributária. Diante desses fatos, a autoridade lançadora efetivou o lançamento e procedeu à lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais, por entender que os fatos verificados no curso da fiscalização, relativamente às despesas declaradas nos exercícios 2009 e 2010, de acordo com informações precedentes, demonstram práticas que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Desse modo, a questão dos documentos tidos como fraudulentos será tratada no processo específico de Representação Fiscal para Fins Penais.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (fls. 250/262), o contribuinte foi regularmente intimado a apresentar os comprovantes dos efetivos pagamentos

das despesas médicas constantes nas declarações dos exercícios 2009 e 2010, mas não logrou êxito. Desse modo, parte das despesas médicas foi glosada pela falta de comprovação dos efetivos pagamentos das despesas e parte por falta de apresentação de documentação comprobatória.

Na defesa, o contribuinte não apresentou qualquer prova sobre as despesas médicas ou com instrução objeto do lançamento. Alegou apenas que até aquela data não constava qualquer informação relativa à recuperação dos objetos furtados, objeto do Boletim de Ocorrência, anexo, portanto, estava impossibilitado de apresentar os correspondentes comprovantes.

É na impugnação que o sujeito passivo expõe suas razões de fato e de direito, instruindo-a com os documentos comprobatórios das suas alegações, conforme o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, antes transcrito.

Portanto, não há fatos que necessitem de perícia para a sua elucidação. O pedido de perícia tem seu deferimento, ou não, regulado no Processo Administrativo Fiscal pelo artigo 18 do Decreto no 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei no 8.748/1993, nos seguintes termos:

Art. 18 - A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28.

Rejeita-se o pedido de perícia.

Posto isso, **VOTO** no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade arguida e no mérito julgar a impugnação **Improcedente**, mantendo o crédito tributário exigido.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento.

Assinado Digitalmente

Andre Barros de Moura