MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº.	:	10650.000248/2006-73
Recurso nº.	:	154.037
Matéria	:	IRPF - Ex(s): 2001 e 2002
Recorrente	:	DELESIA BUSATTA
Recorrida	:	1ª TURMA/DRJ - JUIZ DE FORA/MG
Sessão de	:	02 DE MARÇO DE 2007
Acórdão nº.	:	106-16.182

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS - Mantém-se a glosa da dedução de despesas médicas respaldadas em recibos inidôneos, as quais o contribuinte não logrou comprovar a efetividade dos pagamentos feitos e dos serviços prestados.

MULTA QUALIFICADA - Configurado o dolo, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada prevista na legislação de regência.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interpostos por DELESIA BUSATTA.

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

JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE

SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 01 JUN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI, LUIZ ANTONIO DE PAULA, ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI, ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, ISABEL APARECIDA STUANI (Suplente convocada) e GONÇALO BONET ALLAGE.

MHSA

Processo nº : 10650.000248/2006-73
Acórdão nº : 106-16.182

Recurso nº. : 154.037
Recorrente : DELESIA BUSATTA

RELATÓRIO

Nos termos do Auto de Infração e anexos de fls. 3 a 8, exige-se da contribuinte imposto sobre a renda no valor de R$ 5.096,80, acrescido de multa no valor de R$ 7.645,20 e juros de mora no valor R$ 3.991,17, decorrente de glosa de deduções com despesas médicas pleiteadas nos anos-calendário de 2000 e 2001.

Cientificada do lançamento, a contribuinte, por procurador (fls. 51), protocolizou a impugnação de fls. 45 a 50.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Juiz de Fora, por unanimidade de votos, manteve o lançamento, em decisão de fls. 54 a 64, resumindo seu entendimento na seguinte ementa:

> *GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS.*
> *É de se manter a glosa de despesas médicas, quando os recibos apresentados estiverem sob suspeição e o contribuinte não comprovar por outros meios, a realização das despesas e os tratamentos efetuados.*
> *MULTA QUALIFICADA.*
> *Cabível o agravamento da multa de ofício, quando caracterizado o intuito de fraude, por parte do contribuinte.*
> *JUROS DE MORA. TAXA REFERENCIAL SELIC.*
> *Havendo previsão legal da aplicação da taxa Selic, não cabe à autoridade julgadora exonerar a correção.*

Dessa decisão a contribuinte tomou ciência e na guarda do prazo legal, por procurador (fl. 96) apresentou recurso de fls. 67 a 94, alegando, em síntese:

- se forem aceitos os atos normativos expedidos pela autoridade administrativa, não se poderá aplicar penalidades, conforme previsto no inciso primeiro e parágrafo único, do art. 100, do Código Tributário Nacional. Assim, não cabe a multa de 150%;

- o contribuinte provou, legalmente, conforme dispõe o art. 8°, inciso III, da Lei n° 9.250, de 1995, ter usado os serviços dos profissionais os quais afirmam ter praticado os serviços efetuados;

- não foi o contribuinte que alegou a falsidade de documentos, então não cabe a ele comprovar sua veracidade;

- a hierarquia das leis brasileiras tem a Constituição Federal, como Lei Maior e esta hierarquia deve sempre ser respeitada, a fim de dar garantia constitucional a tudo que seja decidido;

- na hierarquia das leis federais encontram-se a Emenda Constitucional, a Lei Complementar, a Lei Ordinária, a Medida Provisória, Lei Delegada, Decreto Legislativo e a Resolução;

- a Lei é hierarquicamente superior ao Decreto, as próprias normas citadas pela Acórdão condizem com o que está sendo afirmado. Segundo o artigo 8°, § 1°, inciso III, não exige o que está sendo requisitado pela autoridade fiscal e pelo acórdão para a comprovação de que houve realmente de prestação de serviços odontológicos, exigindo apenas toda a documentação que já foi apresentada pelo contribuinte-recorrente;

- o conteúdo e alcance dos decretos, conforme preconiza o artigo 99, do CTN, não pode ir além do conteúdo e do alcance das leis. Assim, o Decreto n° 3.000, de 1999, não poderia exigir nada além do que já foi exigido pela Lei, sendo que tudo o que esta estabelece foi totalmente obedecido e cumprido pelo recorrente;

- o recorrente apresentou todos os recibos odontológicos, inclusive com papéis do plano de tratamento usados pelo dentista, indicando os dentes que foram tratados que, conforme exigido pelo RIR/99, em seu artigo 80, inciso III, do § 1°, e Lei n° 9.250, artigo 8°, § 2°, continham indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas;

- ainda assim, a autoridade autuante fala que não houve, por parte do contribuinte, a comprovação da efetividade dos tratamentos e pagamentos declarados;

- o fiscal autuante está querendo que sejam apresentados documentos que não são pedidos para dedução de despesas médicas no preenchimento da declaração de ajuste anual, na forma dos arts. 80 e 84 do RIR/99; art. 23, § 2°, e arts. 43 a 48 da IN SRF 15/2001;

- a Receita Federal está também exigindo que seja apresentado o laudo médico (documento que além de sigiloso fica em poder do médico) e que seja comprovado o efetivo pagamento e a efetiva prestação do serviço (sendo que o próprio profissional declara que prestou o serviço;

- foram apresentados os recibos e declarado que o pagamento foi feito em espécie o que gerou o convencimento de que todos os requisitos pedidos pelos atos que regulamentam as despesas médicas estavam sendo atendidos;

- se é o Fisco que alega a falsidade do documento apresentado, então ao Fisco cabe a prova de que ele é realmente falso, não devendo ser exigido tantos comprovantes do contribuinte, que não são exigidos pela Lei referente ao assunto;

- no presente processo administrativo, esta sendo esquecido o direito constitucional que o contribuinte tem de ser considerado inocente, até que se prove o contrário, contido no artigo 5°, incisos LV e LVII, da Constituição Federal;

- como Ato Declaratório Executivo, a Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz é inferior à Lei n° 9.250, de 1995;

- ao contrário do que foi dito no acórdão recorrido, a existência desta súmula não invalida por completo qualquer recibo emitido por tal profissional, já que a súmula administrativa não tem efeito vinculante;

- deve-se ressaltar o fato de que diante da dúvida quanto à autoria do fato, sua punibilidade ou à natureza da penalidade a ser aplicada, o certo é a interpretação da lei da maneira mais benéfica ao acusado, o que deveria ser aplicado a

este caso já que não há presunção absoluta de que o recorrente teve o intuito de fraudar o Fisco;

- como a lei do lançamento reporta-se à data da lei vigente na época da ocorrência do fato gerador, as legislações datadas do ano-calendário de 2004 que foram usadas pela autoridade administrativa de Campo Grande, como s Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz e o Ato Declaratório executivo nº 49, não podem ser utilizadas para este caso concreto;

- os Delegados da Receita Federal de Campo Grande e de Uberaba estão praticando desvio de poder e contrariando a lei, com os atos por ele praticados, ao exigirem provas que não estão contempladas em lei;

- considerando que está sendo aplicada uma presunção relativa sobre o recorrente, não se pode aceitar que seja aplicada a multa de 150%;

- a Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz é um ente indiciário simples, carente de maior e melhor aprofundamento. No presente caso, não há que se cogitar em inverter o ônus da prova, mesmo porque não é obrigação do cliente averiguar a situação cadastral do seu dentista;

- a representação fiscal para fins penais só poderia ser encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final na esfera administrativa, conforme art. 83 da Lei nº 9.430/96.

Por último, requer o provimento do recurso.

Consta a fl. 102, o arrolamento de bens e direitos, exigido pelo art. 32, § 2º da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 e Instrução Normativa SRF 264, de 2002.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

O auto de infração tem por objeto a glosa de dedução da base de cálculo do imposto, pleiteada como despesas médicas pagas aos seguintes profissionais:

1) Athair Mariano de Queiroz, no valor de R$ 12.000,00, ano-calendário 2000;

2) Leolindo Barbosa de Oliveira, no valor de R$ 10.000,00, ano – calendário de 2001.

Pelos elementos que integram os autos constata-se que pelos processos números 10.140.003628/2004 e 10140.003641/2004, os recibos dos citados profissionais foram considerados inidôneos por Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, homologada pelo Delegado da Receita Federal em Campo Grande, atos declaratórios executivos números 48 e 49, publicados no D.O. de 30/12/2004 (fl.32).

Argumenta, a recorrente, que, de acordo com a legislação tributária vigente, os recibos e orçamentos apresentados (fls.17 a 31) comprovam os pagamentos aos profissionais citados. Os recibos ordinariamente são aceitos como prova dos pagamentos (art. 80, RIR/1999), contudo, havendo suspeita da veracidade dos mesmos há necessidade de outros meios de prova.

Equivoca-se a recorrente ao afirmar que a glosa das despesas tem por base a simples presunção de falsidade dos recibos. Para que possa se beneficiar da dedução dos valores gastos com médicos e dentistas, dois fatos devem estar provados nos autos, a prestação do serviço e o efetivo pagamento.

Na hipótese dos autos, os recibos emitidos pelos dois profissionais foram considerados ideologicamente falsos. Portanto, sem outros elementos de prova

do pagamento das despesas e da prestação de serviços, não há como se restabelecer a dedução da base de cálculo aqui examinada.

Com relação à multa qualificada no percentual de 150%, as atividades que dão origem à sua aplicação estão na Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, que assim preceitua:

> *Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*
>
> *I – de 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, excetuada a hipótese do inciso seguinte.*
>
> *II – cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72, e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

Os mencionados artigos da Lei nº 4.502/1964, determinam:

> *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 de 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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*
>
> *Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 7I e 72.*

A Lei nº 4.729/1965, assim definiu sonegação fiscal.

> Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal:
>
> *I – prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;*

II – inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos ou operação de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III – alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública,

IV – fornecer ou emitir documentos graciosos ou alterar despesas majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

Logo, para a aplicação da multa qualificada no percentual de 150% deve estar provado que a ação ou omissão do contribuinte foi dolosa, requisito este indispensável para seu enquadramento nos tipos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

O conceito de dolo esta no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, ou seja, crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

Ao conceituar dessa forma, a lei penal adotou a teoria da vontade. Os elementos do dolo, de acordo com a teoria da vontade são: vontade de agir ou de se omitir; consciência da conduta (ação ou omissão) e do seu resultado; e consciência de que esta ação ou omissão vai levar ao resultado (nexo causal).

O dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que o diferencia da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, seja ela pelos mais variados motivos que se possa alegar.

A falta de prova do efetivo pagamento e o uso de recibos inidôneos, uma vez que não houve a comprovação do serviço prestado, prova que o interessado ao preencher a declaração de ajuste anual, relativa aos anos-calendário 2000 e 2001, buscou impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.Provado o dolo, não há o que se falar do princípio de boa fé invocado pela recorrente.

Embasado no art. 100, inciso I, parágrafo único do CTN, assevera a recorrente que, na hipótese de aceitação do ato declaratório expedido pela autoridade administrativa, a penalidade não pode ser aplicada.

A referida norma é clara, a exclusão da penalidade é pela observância dos atos administrativos expedidos pelas autoridades administrativas. No caso em pauta, o imposto e a multa estão sendo cobrados justamente porque o contribuinte deixou de comprovar a veracidade dos recibos apresentados. O recibo mencionado pelo art. 8° da Lei n° 9.250/1995, como documento necessário para o uso da dedução, por obvio, são aqueles verdadeiros, ou sejam que correspondam a verdades dos fatos. Aqueles apresentados pelo recorrente e juntados aos autos não estão enquadrados nesta categoria.

Em que pese a longa discussão sobre a hierarquia das leis e a transcrição de dois Acórdãos do STJ, registrada pelo recorrente, a conclusão a que chegou não corresponde a verdade dos fatos. O Fisco ao investigar as atividades dos profissionais Athair Mariano de Queiroz e Leolindo Barbosa de Oliveira, logrou êxito em provar que os recibos emitidos por eles eram ideologicamente falsos, sendo o ônus da prova daquele que alega, cabia ao recorrente comprovar que aqueles emitidos em seu nome eram verdadeiros.

Assim, na falta de prova da prestação de serviço e do efetivo pagamento, o uso dos recibos emitidos pelos profissionais caracteriza infração a norma tributária.

Quanto ao não encaminhamento da representação fiscal Ministério Público, registro que foge a competência deste órgão administrativo se manifestar sobre esta matéria, uma vez que a exigência tributária formalizada pelo auto de infração analisado independe da mesma.

Explicado isso, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 02 de março de 2007.

SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO