



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

Processo nº : 10820.001610/2004-62
Recurso nº : 144.189
Matéria : IRPF – Ex. 2000 a 2003
Recorrente : MARCELO ANTONIO TEIXEIRA DORIA
Recorrida : 7ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II
Sessão de : 26 de janeiro de 2006
Acórdão nº : 102-47.340

DEDUÇÕES - DESPESAS MÉDICAS - ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE - Não logrando comprovar a efetividade da despesa médica através de documentos consistentes, a glosa deve ser mantida dada a ausência de segurança para admitir a sua dedutibilidade.

MULTA QUALIFICADA - ÔNUS PROBATÓRIO DO AGENTE FISCAL - O artigo 44, inciso II da Lei 9.430/96 não contempla presunção legal e, portanto, somente pode ser aplicado nas hipóteses de fraude evidente. A mera glosa da despesa por si só, não implica em fraude evidente, sujeita à multa qualificada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARCELO ANTONIO TEIXEIRA DORIA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para desqualificar a multa, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka e Leila Maria Scherrer Leitão que negam provimento e o Conselheiro Romeu Bueno de Camargo que provê integralmente o recurso.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


SILVANA MANCINI KARAM
RELATORA

Processo nº : 10820.001610/2004-62
Acórdão nº : 102- 47.340

FORMALIZADO EM: 2.º JUN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES (Suplente convocado), ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO e JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS.



Processo nº : 10820.001610/2004-62
Acórdão nº : 102- 47.340

Recurso nº : 144.189
Recorrente : MARCELO ANTONIO TEIXEIRA DORIA

RELATÓRIO


Trata-se de Auto de Infração lavrado em 03.08.2004 no qual se imputa ao sujeito passivo a dedução indevida de despesas médicas nos anos calendários de 1999 a 2002, exercícios de 2000 a 2003.

A multa aplicada é de 150% a todo lançamento.

O lançamento teve origem no cumprimento do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF n. 08.1.02.00.2004.00085-0. Intimado a apresentar os comprovantes originais de pagamento, correspondentes às despesas médicas deduzidas em sua declaração de ajuste anual dos exercícios de 2.000 a 2.003, o sujeito passivo não logrou êxito. Senão vejamos.

Dentre os profissionais médicos, dentistas e outros, que teriam prestado serviço ao contribuinte estava o Dr. Wagner Antonio de Oliveira, CPF n. 557.561.078.00 cujos recibos foram declarados ineficazes no processo administrativo n. 10820.000487/2003-81. Ou seja, como genericamente se diz, trata-se de profissional “sumulado” pela Secretaria da Receita Federal em razão da constatação recorrente de emissão fraudulenta de recibos de favor, sem a correspondente prestação dos mesmos.

Instado a apresentar o comprovante de desembolso de valor para pagamentos dessas despesas, o contribuinte limitou-se a informar que o pagamento fora feito em dinheiro.

O contribuinte apresentou à Fiscalização recibos comprovando os serviços, conforme documentos apensados às fls. 60 a 94, todos capeados pela resposta do sujeito passivo à SRF discriminando cada um dos recibos anexados no total de R\$ 54.413,40. 

Processo nº : 10820.001610/2004-62
Acórdão nº : 102- 47.340

Às fls. 103 em diante, o sujeito passivo apresenta Termos de Declaração elaborados pelos profissionais confirmando a prestação dos serviços, cujos recibos foram fornecidos anteriormente.


A inidoneidade atribuída pela r. Fiscalização se baseia sobretudo, (i) no montante das despesas, consideradas exageradas; (ii) nas distâncias que o contribuinte teria que atravessar para se utilizar dos serviços desses profissionais e (iii) na existência de profissional "sumulado" dentre os prestadores dos serviços.

Às fls. 21 do Termo de Constatação Fiscal destaca-se o seguinte:

"...É preciso ser muito ingênuo para acreditar que um engenheiro com rendimento bruto de R\$ 41.064,45, então com 30 anos, tenha despendido consigo mesmo com dentistas e fisioterapeutas a quantia equivalente a R\$ 18.100,00 e ainda ter efetuado o pagamento em dinheiro.

Somente um formalismo exacerbado poderá admitir que simples recibos emitidos ao léu, com indícios veementes de falsidade sejam suficientes para comprovar tais pagamentos.

Em princípio, o recibo por si só, seria prova do efetivo pagamento. Contudo, nos dias de hoje em que o pagamento por meio de cheque, inclusive pré-datado, é a regra, não só pela praticidade, mas também pelo risco de assaltos, e, considerando que o contribuinte utilizou-se de recibos declarados inidôneos, a apresentação de outros elementos de prova é indispensável, mormente em se tratando de valores tão significativos.

Durante os anos de 1999, 2000 e 2001, o contribuinte declarou unicamente como rendimentos os valores recebidos da Destilaria Pioneiros S.A. e de Arnaldo Shigueyuki Enomoto e outro, relativo a serviços prestados. No ano de 2002 declarou apenas como rendimentos os valores recebidos de Empresas Reunidas Paulista Ltda. e SENAC Serviço NacionalNessa condição certamente recebeu seus rendimentos mediante crédito em conta bancária ou em cheque, assim se tivesse efetivamente pago a dentistas, psicólogas e fisioterapeutas cerca de 40% do seu rendimento bruto, teria feito em cheque ou haveria saques desses montantes em sua conta corrente bancária. 

Processo nº : 10820.001610/2004-62
Acórdão nº : 102- 47.340

Por que, então, o contribuinte não apresentou cópia dos cheques ou do extrato em que houvesse saques em valores que se fizesse crer serem destinados a pagamentos de despesas médicas em valores tão altos em relação à sua renda?

Os fatos demonstram que o contribuinte, reiteradamente, durante quatro anos consecutivos, prestou declarações falsas, deduzindo despesas médicas com recibos inidôneos com o fim de reduzir o imposto devido e conseqüentemente aumentar o valor do imposto a restituir, caracterizando evidente intuito de fraude.”

Na Impugnação, o contribuinte requer pela redução da multa qualificada e acolhimento, em síntese, de sua defesa.

A decisão da r. DRJ entendeu pela manutenção integral do lançamento e da multa qualificada sendo que, com relação a esta última, considerou que a matéria não teria sido expressamente contestada pelo sujeito passivo.

No Recurso Voluntário requer, em síntese, pelo afastamento da presunção de inidoneidade dos documentos, pela reconsideração da decisão no que se refere aos valores disponíveis e devidamente declarados nas respectivas DAAs, como montantes em caixa para pagamento em dinheiro dessas despesas, e, enfim pela anulação do lançamento.

É o relatório. 

Processo nº : 10820.001610/2004-62
Acórdão nº : 102- 47.340

VOTO

Conselheira SILVANA MANCINI KARAM, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende a todos os requisitos de admissibilidade, inclusive quanto ao seu preparo, com bens devidamente arrolados às fls. 215 dos autos.

O artigo 80 parágrafo 1º., Inciso III, do RIR/99, FACULTA ao contribuinte a indicação do cheque de pagamento das despesas médicas na hipótese de ausência de outros documentos, "verbis":

" Art. 80 - Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os 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 dentárias

*.....
Parágrafo 1º. – O disposto neste artigo.*

III – limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas – CPF ou no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ de quem os recebeu, podendo na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

Significa dizer que, uma vez desqualificada (por inidoneidade), pela r.Fiscalização a documentação apresentada para comprovar a veracidade e autenticidade das despesas deduzidas àquele título, PODE o contribuinte, se assim considerar conveniente, indicar o cheque com o qual pagou a referida despesa.

O comando normativo não utiliza a expressão imperativa "DEVE" o contribuinte apresentar o cheque .mas "PODE", o contribuinte apresentar o cheque O que aliás é razoável, na medida em que há pagamentos realizados em cheques e outros realizados em dinheiro. *L*

Processo nº : 10820.001610/2004-62
Acórdão nº : 102- 47.340

O fato é que, quando a DAA apresenta dentre os documentos de dedução, alguns emitidos por profissional da área da saúde, reconhecidamente distribuidor de recibos de favor, tanto que referido profissional acabou "sumulado" pela SRF, a tendência é, por óbvio, tornar mais criteriosa a análise das deduções de despesas médicas realizadas pelo contribuinte. De igual modo, ainda que na DAA contenha despesas elevadas, porém, dentre os recibos nenhum profissional seja "sumulado", quando a relação percentual entre o valor dos rendimentos auferidos pelo contribuinte e os valores despendidos com despesas médicas se apresenta elevada, assim entendida aquela que foge à regra usual dos contribuintes em geral, o sujeito passivo é chamado a esclarecer e comprovar a efetividade das despesas praticadas. Esta é afinal, uma prerrogativa da Administração Pública. Aliás, mais do que uma prerrogativa, trata-se de um poder-dever da Administração Fiscal na gestão dos dinheiros públicos.

Portanto, nada há a ser reparado no procedimento adotado pela r. Fiscalização, no que se refere à apuração dos fatos. Ao contrário, a r. Fiscalização cumpriu com todo critério o seu poder-dever.


Contudo, há que se observar que a legislação que trata da aplicação da multa qualificada de 150% não admite presunções. Senão vejamos.

Os requisitos para a aplicação da multa qualificada de 150% que se encontram estampados no artigo 44, Inciso II da Lei 9.430 de 1.996 não se podem aplicar à presente hipótese, "in verbis":

" Art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I -

II - 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1.964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis" (grifo nosso).

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 1.964, a seu turno, dispõem o seguinte: 

Processo nº : 10820.001610/2004-62
Acórdão nº : 102- 47.340

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. 71 e 72.*

O artigo 44, Inciso I da mesma Lei 9430/96 quando dispõe sobre a aplicação da multa qualificada somente nos casos de **EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE** admite sua imposição exclusivamente nas hipóteses em que a fraude esteja efetivamente caracterizada de maneira irrefutável. Ou ainda, a figura jurídica da presunção legal relativa, aplicável **por exemplo**, ao artigo 42 da mesma Lei (depósitos bancários), não se estende ao artigo 44, inciso II do mesmo diploma normativo em análise.

Faz-se aqui referência ao artigo 42 da Lei 9430/96 que trata de depósitos bancários, apenas com o intuito de ilustrar e comparar a figura da presunção legal relativa contida naquele dispositivo com o conteúdo do artigo 44, II. No segundo dispositivo não há que se falar em presunção legal, posto que esta figura não está prevista na norma de sanção. A hipótese de sanção legal prevista no artigo 44, II da Lei 9430/96 somente é imputável àquele que **comprovadamente** comete ato fraudulento ou **comprovadamente, comete ato com evidente intuito de fraude**, cujo ônus da prova, porém, ao contrário do que ocorre nas circunstâncias, por exemplo, do artigo 42 do referido diploma legal, não mais pode ser atribuível ao contribuinte, mas àquele que o alega (ao Fisco, portanto, como estabelece a regra geral do ônus probatório). 

Processo nº : 10820.001610/2004-62
Acórdão nº : 102- 47.340

Para melhor identificar e delimitar os conceitos relativos às presunções, vejamos a seguir os ensinamentos de **DE PLÁCIDO E SILVA**, em sua consagrada obra Vocabulário Jurídico, 23ª. Ed., Ed. Forense:

“PRESUNÇÃO RELATIVA – É a que é estabelecida por lei, não em caráter absoluto ou como verdade indestrutível, mas em caráter relativo, que possa ser destruído por uma prova em contrário. As presunções relativas, dizem-se por isso, condicionais, sendo ainda chamadas de presunções “juris tantum”. As presunções relativas, pois, instituídas legalmente, valem enquanto prova em contrário não se vem desfazer ou mostrar sua falsidade. Integrada no gênero das presunções jurídicas ou legais, as presunções relativas mostram-se verdades concluídas ou deduzidas, segundo a regra legal. Desse modo, tal como as absolutas, não se confundem com as presunções comuns ou os indícios, pois que se geram do preceito ou da regra legalmente estabelecida. Apenas se distinguem das “juris et de jure” porque admitem prova em contrário, embora dispensem do ônus da prova aquele a favor de quem se estabeleceram. Mas, para que outra prova as destrua necessário que seja plena e líquida.”

“PRESUNÇÃO ABSOLUTA - Assim se diz da presunção jurídica que, por expressa determinação de lei, não admite prova em contrário, nem impugnação. As presunções absolutas, assim formando exceções, pois que se tornam estranhas à idéia de prova, somente são admitidas quando expressamente consignadas em lei, onde se estabelece sua equivalência e força de regra jurídica que não se sujeita à contestação. E, assim, os fatos ou os atos que por elas se deduzem são tidos como provados, conseqüentemente, como verdadeiros, ainda que tente demonstrar o contrário. Chamam-se presunções “juris et de jure” porque nenhuma prova as destrói, seja documental ou testemunhal, e mesmo a confissão. E, “juris et de jure” as presunções absolutas são irrefutáveis, mostram-se inatacáveis e indestrutíveis “

“PRESUNÇÃO COMUM – Denominação geral atribuída às presunções de fato e às presunções do homem. São propriamente denominadas de indícios. No entanto, podem, em certas circunstâncias, merecer fé, desde que acompanhadas de elementos subsidiários, que as tornem de valor indiscutível. As presunções comuns pois, são meras presunções ou indícios (indica), chamadas ainda de humanas ou naturais . Nesta razão, nada provam por si só, isto é, quando isoladas ou desacompanhadas de quaisquer outros elementos subsidiários de valor certo. Somente em tais circunstâncias podem merecer fé. Elas se conjeturam pela verossimilhança das deduções, em face de outras circunstâncias ou fatos que as demonstrem. Não se antepõem às presunções jurídicas

Processo nº : 10820.001610/2004-62
Acórdão nº : 102- 47.340

ou legais, que sempre têm sobre elas prevalência. As presunções comuns, em matéria de prova, somente são admitidas para os casos em que se permite a prova testemunhal. Ainda se denominam judiciais quando decorrem de indícios ou circunstâncias anotadas no correr do processo e são deduzidas pelo juiz.

No caso vertente, conforme se depreende do Termo de Constatação Fiscal, a multa qualificada foi aplicada ao sujeito passivo com base nos indícios ou presunções comuns advindas dos fatos descritos. Confira-se as afirmações do i. Agente Fiscal a respeito, "verbis":

"...É preciso ser muito ingênuo para acreditar que um engenheiro com rendimento bruto de RR 41.064,45, então com 30 anos, tenha despendido consigo mesmo com dentistas e fisioterapeutas a quantia equivalente a R\$ 18.100,00 e ainda ter efetuado o pagamento em dinheiro.

SOMENTE UM FORMALISMO EXACERBADO PODERÁ ADMITIR QUE SIMPLES RECIBOS EMITIDOS AO LÉU, COM INDÍCIOS VEEMENTES DE FALSIDADE SEJAM SUFICIENTES PARA COMPROVAR TAIS PAGAMENTOS.

Em princípio, o recibo por si só, seria prova do efetivo pagamento. Contudo, nos dias de hoje em que o pagamento por meio de cheque, inclusive pré-datado, é a regra, não só pela praticidade, mas também pelo risco de assaltos, e, considerando que o contribuinte utilizou-se de recibos declarados inidôneos, a apresentação de outros elementos de prova é indispensável, mormente em se tratando de valores tão significativos.

Durante os anos de 1999, 2000 e 2001, o contribuinte declarou unicamente como rendimentos os valores recebidos da Destilaria Pioneiros S.A. e de Arnaldo Shigueyuki Enomoto e outro, relativo a serviços prestados. No ano de 2002 declarou apenas como rendimentos os valores recebidos de Empresas Reunidas Paulista Ltda. e SENAC Serviço NacionalNessa condição certamente recebeu seus rendimentos mediante crédito em conta bancária ou em cheque, assim se tivesse efetivamente pago a dentistas, psicólogas e fisioterapeutas cerca de 40% do seu rendimento bruto, teria feito em cheque ou haveria saques desses montantes em sua conta corrente bancária.

POR QUE, ENTÃO, O CONTRIBUINTE NÃO APRESENTOU CÓPIA DOS CHEQUES OU DO EXTRATO EM QUE HOUVESSE SAQUES EM VALORES QUE SE FIZESSE CRER SEREM DESTINADOS A PAGAMENTOS DE DESPESAS MÉDICAS EM VALORES TÃO ALTOS EM RELAÇÃO À SUA RENDA?




Processo nº : 10820.001610/2004-62
Acórdão nº : 102- 47.340

OS FATOS DEMONSTRAM QUE O CONTRIBUINTE, REITERADAMENTE, DURANTE QUATRO ANOS CONSECUTIVOS, PRESTOU DECLARAÇÕES FALSAS, DEDUZINDO DESPESAS MÉDICAS COM RECIBOS INIDÔNEOS COM O FIM DE REDUZIR O IMPOSTO DEVIDO E CONSEQÜENTEMENTE AUMENTAR O VALOR DO IMPOSTO A RESTITUIR, CARACTERIZANDO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.” (destaque nosso).

O ônus probatório da fraude ou evidente intuito de fraude é imputado a quem o alega, conforme acima demonstrado. Neste caso, não há nos autos, nenhuma evidência comprovada de fraude ou de intuito de fraude. Aliás o próprio i. Agente Fiscal em seu Termo de Constatação, expressamente declara que seu trabalho se desenvolveu dentro do campo dos indícios comuns, das meras presunções, e, em razão do dispositivo legal mencionado, --- qual seja, o artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96, ----- não admitir (ou não prever) presunção legal, não há como se manter a multa qualificada de 150% que afasto peremptoriamente, reduzindo-a a 75%.

Ademais, “data máxima vênia”, dirirjo do entendimento da DRJ de origem no que se refere à ausência de contestação EXPRESSA dessa matéria em sede de impugnação, o que impediria a sua apreciação. Ocorre que esta matéria é sabidamente de interesse público, e, a exemplo do que ocorre com a preliminar de decadência que se reveste da mesma natureza, pode ser suscitada de ofício.

Com relação aos recibos entendo que estes não atendem os requisitos de dedutibilidade, conceito que não se confunde com fraude.

As despesas para serem dedutíveis devem atender aos pressupostos estabelecidos na legislação. Se estas, mesmo após a apresentação dos comprovantes pelo contribuinte que, atendendo à intimação fiscal, os exhibe à Fiscalização, ainda assim se mostrarem exageradas ou apresentem elementos que venham a atribuir qualquer insegurança na dedução, como é o caso da localização dos consultórios dos profissionais, cuja distância aparentemente inviabilizaria o atendimento, deve-se manter a glosa. 

Processo nº : 10820.001610/2004-62
Acórdão nº : 102- 47.340

Ocorre que, diferentemente da multa de 150%, (cujo ônus probatório incumbe à Fiscalização), a comprovação da despesa para a sua dedutibilidade é ônus atribuído ao contribuinte. E, afinal, se este não se desincumbe adequadamente, sendo-lhe facultado todos os meios de prova possíveis em direito, inclusive os cheques, extratos, etc..., não há como admitir a dedução.

Em conclusão, resta claro que os documentos trazidos pelo contribuinte são inconsistentes e insuficientes para comprovar a efetividade das despesas pelas razões expostas pela r. Fiscalização, às quais me reporto integralmente. Assim, a glosa das despesas médicas deve ser inteiramente mantida. Contudo, com relação à multa, esta fica reduzida para 75%.

Assim sendo, DÁ-SE PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para desqualificar de 150%, restando aplicada a de 75%.

Sala das Sessões - DF, 26 de janeiro de 2006.


SILVANA MANCINI KARAM