



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº 10825.001170/2005-84
Recurso nº 150.073 Voluntário
Matéria IRPF
Acórdão nº 104-23.110
Sessão de 23 de abril de 2008
Recorrente ANTÔNIO CARLOS SILVEIRA
Recorrida 7ª TURMA/ DRJ-SÃO PAULO/SP II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004

GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS - SÚMULA DE DOCUMENTAÇÃO INEFICAZ PARA FINS TRIBUTÁRIOS -

A comprovação de inidoneidade do profissional, na emissão de comprovantes de prestação de serviços médicos e odontológicos, acompanhada da edição da respectiva súmula de ineficácia, impede que tais documentos isoladamente comprovem a efetividade da despesa incorrida.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Cabível a exigência da multa qualificada, prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964. A realização de operações tendentes a não pagar ou reduzir o tributo, representadas pela utilização de recibos médicos, os quais, comprovadamente, não se referem a pagamentos efetuados pelo contribuinte, com o seu próprio tratamento ou de seus dependentes, caracteriza simulação e, conseqüentemente, o evidente intuito de fraude, ensejando a exasperação da penalidade.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - CARÁTER CONFISCATÓRIO - INOCORRÊNCIA - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais. Desta forma, é perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, quando restar caracterizada a falta de recolhimento de imposto, evidenciando evidente intuito de fraude, sendo inaplicável às penalidades pecuniárias de caráter punitivo o princípio de vedação ao confisco. *pe*

ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS MORATÓRIOS - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº. 4).

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ANTÔNIO CARLOS SILVEIRA.

ACORDAM os Membros da Quarta 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.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Presidente


NELSON MALLMANN
Relator

FORMALIZADO EM: 06 JUN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros HELOÍSA GUARITA SOUZA, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANÇA, ANTONIO LOPO MARTINEZ, RENATO COELHO BORELLI (Suplente convocado) e GUSTAVO LIAN HADDAD.

Relatório

ANTÔNIO CARLOS SILVEIRA, contribuinte inscrito CPF/MF sob o nº 148.254.658-20 com domicílio fiscal na cidade de Botucatu, Estado de São Paulo, na Av. Primavera, nº 710 - Bairro Vale do Sol, jurisdicionado a DRF em Bauru - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 119/130, prolatada pela Sétima Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo - SP, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 138/152.

Contra o contribuinte foi lavrado, em 01/06/05, Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 04/10), com ciência através de AR em 09/06/05, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 25.355,19 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de imposto de renda pessoa física, acrescidos da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, bem como de juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, relativo aos exercícios de 2001 a 2004, correspondente aos anos-calendário de 2000 a 2003, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, em revisão interna de Declaração de Ajuste Anual, onde a autoridade lançadora entendeu ter havido dedução indevida de despesas médicas na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física, correspondente aos exercícios de 2001 a 2004, correspondentes aos anos-calendário de 2000 a 2003, respectivamente, tendo em vista a apresentação de documentos inidôneos. Infração capitulada nos artigos 73 e 80 do RIR/99 (base legal art. 8º, inciso II, alínea "a" e §§ 2º e 3º, e 35, da Lei nº 9.250, de 1995).

A Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 11/13), entre outros, os seguintes aspectos:

- que em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal envolvendo o profissional liberal João Batista Coelhas de Menezes, CPF nº 012.822.988-87, foi emitido Termo de Intimação Fiscal solicitando diversas informações;

- que após circularização dos dados envolvendo o profissional liberal João Batista Coelhas de Menezes, CPF nº 012.822.988-87 e os contribuintes que utilizaram os recibos por ele emitidos para dedução a título de despesas médicas em suas declarações de ajuste anual nos anos-calendário 2000 a 2003 foram declarados inidôneos os recibos por ele emitidos, no período de 01/01/2000 a 31/12/2003, conforme Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, processo nº 10825.000806/2005-71, tendo sido emitido o Ato Declaratório Executivo nº 07/2005, publicado no Diário Oficial da União de 06 de maio de 2005;

- que em atendimento ao Termo de Intimação, o contribuinte apresentou os recibos originais relacionados no termo de retenção, em anexo, no montante de R\$ 30.750,00, apresentou também extratos bancários dos anos-calendário 2000, 2001 e 2002, porém, não

logrou êxito em comprovar a efetividade dos pagamentos e da prestação dos serviços odontológicos, uma vez que os saques são mensais e se repetem sucessivamente mesmo em meses que não há recibos, além dos valores e datas não serem coincidentes na maioria dos casos. Além disso, da análise dos recibos apresentados verifica-se a existência de vários recibos emitidos em 2002 com o novo endereço do emitente no rodapé (Rua Padre Salústio R. Machado, 111), sendo que a mudança para o novo consultório se deu, no mínimo, após 22 de janeiro de 2003, data da assinatura do contrato de locação, conforme comprova o contrato de locação apresentado pelo dentista e constante do processo 10825.000806/2005-71, o que leva a crer que foram “emitidos” após janeiro de 2003;

- que em decorrência do exposto, esta fiscalização procederá à glosa dos valores utilizados para dedução da base de cálculo do Imposto de Renda, relativamente aos recibos em nome do profissional João Batista Coelhas de Menezes, com aplicação da multa qualificada nos termos do art. 957, inciso II do RIR/99.

Em sua peça impugnatória de fls. 97/113 apresentada, tempestivamente, em 12/07/05, o autuado, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para considerar insubsistente a autuação, com base, em síntese, nas seguintes alegações:

- que algumas das despesas empreendidas pela pessoa física podem ser deduzidas na declaração de rendimentos, isto é, não serão contabilizadas para efeito de apuração do imposto de renda devido;

- que para que possa deduzir determinadas despesas, deve o contribuinte especificar e comprovar os pagamentos, com indicação dos nomes, endereços e números de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, conforme dispõe o art. 80 do RIR/99;

- que, no caso em tela, o contribuinte gastou considerável soma na realização de tratamento odontológico e, nos termos da legislação vigente, realizou as deduções cabíveis. Entretanto, entendeu a Fazenda Pública que havia irregularidades nas notas apresentadas;

- que não pode a fiscalização exigir que o contribuinte avalie a regularidade das notas que lhe são fornecidas, pois estaria exigindo dele o exercício de competência que lhe é exclusiva e, portanto, indelegável;

- que, de fato, todos os recibos utilizados pelo contribuinte para realizar as deduções cabíveis preenchem os requisitos exigidos pela Lei, quais sejam: nome, endereço e CPF do médico que os emitiu;

- que a administração está-se valendo aqui da presunção de que todos os recibos emitidos por João Batista Coelhas de Menezes não correspondem a serviços prestados, o que é um absurdo. Se em algum momento este cidadão se valeu deste artifício, só a ele deve ser imputada eventual sanção. Entretanto, ações como esta não permitem ao fisco supor que todas as vezes que este profissional emitiu um recibo não havia prestação de serviços odontológicos;

- que é uma afronta ao ordenamento jurídico vigente a imposição de sanção como ocorreu no caso em apreço, pois o contribuinte não pode, com efeito, ser responsabilizado por atos que não cometeu. Isto por uma razão simples, mas contundente: não

há realização de qualquer tipo legal sancionatório. O eventual descumprimento de um dever formal pelo prestador de serviço, que não possa ser surpreendido com os atos regulares previstos pela própria legislação, não alcançam os que estão de boa-fé;

- que a sanção jurídica é a consequência atribuída pelo ordenamento jurídico ao descumprimento de um dever jurídico, que deve ser imposto ainda que através da força. Ao institucionalizar as sanções jurídicas, o Direito disciplina o uso da força que pode ser utilizado para impô-las, determinando quem pode usá-la, quando e como pode ser exercida, e finalmente quanto de força pode ser utilizado pelo órgão competente;

- que conclui-se que a sanção aplicada no caso aqui tratado, por sua total desproporção, é claramente confiscatória e, portanto, inconstitucional. Desta feita, não pode o órgão julgador permitir que a administração mantenha esta exigência.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a Sétima Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo - SP concluiu pela procedência da ação fiscal e manutenção integral do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que de acordo com o art. 8º da Lei nº 9.250, de 1995, conclui-se que o ônus da prova recai sobre aquele de cujo benefício se aproveita. Cabe assim, ao contribuinte, no seu interesse, produzir as provas dos fatos consignados em sua declaração de rendimentos, sob pena de não tê-los aceitos pelo Fisco;

- que, em princípio, admite-se como prova idônea de pagamentos, os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Entretanto, existindo dúvida quanto à idoneidade do documento por parte do Fisco, pode este solicitar provas da efetividade do pagamento mediante cópia de cheques nominativos e/ou de extratos bancários cujos valores sejam coincidentes em data e valor, e também da efetividade dos serviços prestados pelos profissionais, através de odontogramas, laudos, etc.;

- que assim, é responsabilidade do beneficiário do recibo provar que realmente efetuou o pagamento do valor nele constante, bem como fazer prova do serviço prestado, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução;

- que, nesse sentido, no que tange as despesas com dentista cujos pagamentos foram feitos ao profissional João Batista C. Menezes, o impugnante limita-se a informar que todos os recibos por ele utilizados para realizar as deduções cabíveis preenchem os requisitos da Lei, quais sejam: nome, endereço e CPF do médico que os emitiu, e que, o Fisco somente poderá considerá-los inidôneos se provar que efetivamente não ocorreu serviço, isto é, provar que o médico forneceu recibo sem prestar serviço algum em troca;

- que comprovada pelo fisco a inidoneidade de todos os recibos de tratamento odontológicos emitidos pelo citado profissional - João Batista Coelhas de Menezes -, e considerando a gravidade das constatações, cabe ao impugnante a prova de que a prestação de serviços e o correspondente pagamento existiram de fato, podendo, eventualmente, dependendo das provas apresentadas, caracterizar tais operações uma exceção relativamente ao conjunto de provas produzidas em sentido contrário, no que tange a inidoneidade dos recibos de tratamento emitidos por João Batista Coelhas de Menezes;

- que, entretanto, percebe-se que com a peça impugnatória perde o contribuinte, mais uma vez, a oportunidade de comprovar a prestação de serviços e o efetivo pagamento pelos mesmos, não acostando aos autos qualquer documento e/ou prova adicional que robustecesse as informações sumariamente apostas nos recibos e tratamentos odontológicos;

- que, nesse sentido, a comprovação do efetivo pagamento dos alegados tratamentos odontológicos se faz por outros meios, de iniciativa e interesse do beneficiário do tratamento, por exemplo, mediante apresentação dos cheques ou ordens de pagamento a eles relativos; se os pagamentos foram feitos em dinheiro, como alega o autuado, embora nos pareça muito estranho que tantos pagamentos, de valores relativamente altos, tenham sido feitos sempre em moeda, só poderiam ser comprovados através dos extratos bancários nos quais ficasse demonstrada a necessária coincidência entre datas e valores constantes nos recibos;

- que, todavia, no presente caso, não se preocupou o autuado em apresentar quaisquer documentos/provas que comprovassem o efetivo desembolso dos valores que alega ter servido para pagamentos de tratamentos odontológicos, limitando-se a argumentar que cumpriu o seu papel ao conferir o preenchimento dos requisitos formais exigidos pela Lei: nome, endereço e CPF do médico que os emitiu;

- que equivoca-se, entretanto, o impugnante, pois, na relação processual tributária, principalmente, no caso em que tenha sido evidenciada a inidoneidade da prova documental, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam ilidir a imputação da irregularidade e, se a comprovação é possível e este não a faz - porque não pode ou porque não quer -, é lícito concluir que tais operações não ocorreram de fato, tendo sido registradas unicamente com o fito de reduzir indevidamente a base de cálculo tributável;

- que insurge-se o interessado contra a aplicação da multa de 150% sobre o valor do imposto apurado por entender que tal percentual caracterizaria confisco e, portanto, inconstitucional. Argumenta o impugnante que aplicam-se às sanções administrativas, entre outros, os princípios da tipicidade, da proporcionalidade, do devido processo legal e da motivação, passando, em seguida, a explicar de que trata cada princípio destes;

- que quanto a essa matéria, é de se esclarecer que a multa de ofício consiste em penalidade pecuniária aplicada em decorrência da infração cometida, no caso, dedução indevida da base de cálculo. Desta forma, o entendimento desta Turma de Julgamento é de que a multa não está amparada pelo inciso IV do art. 150 da CF que, ao tratar das limitações ao poder de tributar, proibiu a utilização de tributo com efeito de confisco;

- que, de forma meio confusa, o impugnante contesta a incidência de juros sobre a multa; se for considerado que o que se quer contestar é suposta incidência de juros sobre a multa de ofício aplicada, tem-se que, novamente, engana-se o impugnante, pois, os juros incidem somente sobre o principal, ou seja, sobre o imposto devido, conforme pode ser observado, por exemplo, para o ano-calendário de 2000, imposto de R\$ 2.750,00, juros de mora de 72,34%, resultado juros de mora de R\$ 1.989,35;

- que destaca-se que a cobrança de juros de mora em percentual equivalente à taxa SELIC, foi fixada pela Lei nº 9.065, de 1995, art. 13, portanto, sua cobrança é legal.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2001, 2003

Ementa: DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS.

Mantém-se a glosa de despesas médicas não tendo o contribuinte logrado comprovar a efetividade dos pagamentos feitos e dos serviços realizados.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Configurada a existência de dolo, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada prevista na legislação de regência.

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ARGUIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO.

As multas de ofício não possuem natureza confiscatória, constituindo-se antes em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, atingindo, por via de consequência, apenas os contribuintes infratores, em nada afetando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais.

JUROS DE MORA.

Devidos os juros de mora calculados com base na taxa SELIC, incidentes sobre tributos e contribuições não pagos nos prazos previstos na legislação específica, na forma da legislação vigente.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Lançamento Procedente.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 12/12/05, conforme Termo constante às fls. 132/134 e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, dentro do prazo hábil (10/01/06), o recurso voluntário de fls. 138/152, instruído pelo documento de fls. 153, no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Não há argüição de qualquer preliminar.

De acordo com o Auto de Infração e a decisão de Primeira Instância as irregularidades praticadas pelo contribuinte e mantidas naquele decisório se restringe à dedução indevida de despesas médicas.

Quanto às deduções se faz necessário invocar a Lei nº 9.250, de 1995, verbis:

"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;

b) a pagamentos efetuados a estabelecimento de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º e 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite individual de R\$ 1.700,00 (um mil e setecentos reais);

c) à quantia de R\$ 1.080,00 (um mil e oitenta reais) por dependente;

(...).

f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais;

(...).

§ 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;

(...).

Art. 35. Para efeito do disposto nos arts. 4º, inciso III, e 8º, inciso II, alínea "c" poderão ser considerados como dependentes:

I - o cônjuge,

II - o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho;

III - a filha, o filho, a enteada ou enteado, até 21 anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

IV - o menor pobre, até 21 anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial;

V - o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até 21 anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

VI - os pais, os avós ou os bisavós, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;

VII - o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador."

Não há divergências no sentido de que legislação de regência sobre o assunto, acima transcrita, estabelece que na declaração de ajuste anual poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda os pagamentos feitos, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos, restringindo-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativo ao seu tratamento e ao de seus dependentes. Sendo que esta dedução fica condicionada ainda a que os pagamentos sejam especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e CPF ou CGC de quem os recebeu, podendo na falta de documentação, ser feita indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Como, também, não há divergências no sentido de que a autoridade fiscal, em caso de dúvidas ou suspeição quanto à idoneidade da documentação apresentada, pode e deve perquirir se os serviços efetivamente foram prestados ao declarante ou a seus dependentes, rejeitando de pronto àqueles que não identificam o pagador, os serviços prestados ou não identificam na forma da lei os prestadores de serviços ou quando esses não são considerados como dedução pela legislação. Recibos, por si só, não autoriza a dedução de despesas, mormente quando sobre o contribuinte recai a acusação de utilização de documentos inidôneos.

Assim sendo, não tenho dúvidas de que a efetividade do pagamento a título de despesa médica não se comprova com a mera exibição de recibos, mormente quando os recibos referem-se a serviços prestados de valores bastante expressivos, sem mencionar, de forma especificada, o tipo de serviço médico prestado que possa justificar o pagamento daquela quantia.

Diante destes fatos e pela falta absoluta de qualquer prova relativa a efetiva realização dos serviços apontados nos documentos apresentados à autoridade lançadora resolveu glosar tais deduções.

Concordo, que somente são admissíveis, em tese, como dedutíveis, as despesas médicas que se apresentarem com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos. Como, também, se faz necessário, quando intimado, comprovar que estas despesas correspondem a serviços efetivamente recebidos e pagos ao prestador. O simples lançamento na declaração de rendimentos pode ser contestado pela autoridade lançadora.

Tendo em vista o precitado art. 73, cuja matriz legal é o § 3º do art. 11 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório. Mesmo que a norma possa parecer, em tese, discricionária, deixando a juízo da autoridade lançadora a iniciativa, esta agiu amparada em indícios de ocorrência de irregularidades nas deduções: o percentual de despesas médicas é elevado em relação aos rendimentos tributáveis declarados, com uma agravante todas foram pagas em espécie, não há sequer um pagamento por cheque para reforçar os argumentos do autuado.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere ao suplicante o ônus de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado. Não cabe ao fisco, neste caso, obter provas da inidoneidade do recibo, mas sim, o suplicante apresentar elementos que dirimam qualquer dúvida que paire a esse respeito sobre o documento. Não se presta, por exemplo, a comprovar a efetividade de pagamento, a mera alegação de que o fez por meio de moeda em espécie.

A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada a comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados. Registre-se que em defesa do interesse público, é entendimento desta Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes que, para gozar as deduções com despesas médicas, não basta ao contribuinte a disponibilidade de simples recibos, cabendo a este, se questionado pela autoridade administrativa, comprovar, de forma objetiva a efetiva prestação do serviço médico e o pagamento realizado.

O suplicante limita-se a informar que todos os recibos por ele utilizados para realizar as deduções cabíveis preenchem os requisitos da Lei, quais sejam: nome, endereço e CPF do médico que os emitiu, e que, o fisco somente poderá considerá-los inidôneos se provar que efetivamente não ocorreu serviço, isto é, provar que o médico forneceu recibo sem prestar serviço algum em troca.

Ora, comprovada pelo fisco a inidoneidade de todos os recibos de tratamento odontológicos emitidos pelo citado profissional - João Batista Coelhas de Menezes -, e

considerando a gravidade das constatações, cabe ao suplicante a prova de que a prestação de serviços e o correspondente pagamento existiram de fato, podendo, eventualmente, dependendo das provas apresentadas, caracterizar tais operações uma exceção relativamente ao conjunto de provas produzidas em sentido contrário, no que tange a inidoneidade dos recibos de tratamento emitidos por João Batista Coelhas de Menezes.

Portanto, equivocou-se o suplicante ao sustentar que os motivos apontados pela autoridade fiscal, para efetuar o lançamento, são insubsistentes. Poderia, se assim quisesse, ter juntado aos autos documentos que reforçassem a convicção de que de fato houve a prestação dos serviços correspondentes, tais como exame, radiografias, laudos, etc.

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como dominante jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes é clara a respeito do ônus da prova. Pretender a inversão do ônus da prova, como formalizado na peça recursal, agride não só a legislação, como a própria racionalidade. Assim, se de um lado, o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe, cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto à formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

Faz-se necessário consignar, que o interessado foi devidamente intimado a comprovar mediante documentação hábil e idônea, a efetividade dos serviços prestados, relativo aos valores pagos e lançados como despesas médicas, o que não o fez, permitindo, assim, ao fisco, glosar por falta de comprovação da efetividade da prestação dos serviços.

Como se vê, teve o suplicante, seja na fase fiscalizatória, fase impugnatória ou na fase recursal, oportunidade de trazer aos autos elementos que auxiliassem a elucidar o caso. Ao se recusar ou se omitir à produção dessa prova, em qualquer fase do processo, assume o risco da não comprovação da despesa, suficiente, portanto, para o embasamento legal da tributação, eis que plenamente configurado o fato gerador.

Caberia, sim, ao suplicante, em nome da verdade material, contestar os valores lançados, apresentando as suas contra razões, porém, calcadas em provas concretas da efetividade da prestação dos serviços questionados, e não, simplesmente, ficar argumentando que os recibos apresentados são suficientes por si só para comprovar as despesas médicas lançadas em suas Declarações de Ajuste Anual, para não cooperar no ato de fiscalização.

As despesas médicas, assim como todas as demais deduções, dizem respeito à base de cálculo do imposto que, à luz do disposto no art. 97, IV, do Código Tributário Nacional, estão sob reserva de lei em sentido formal. Assim, a intenção do legislador foi permitir a dedução de despesas com a manutenção da saúde humana, podendo a autoridade fiscal perquirir se os serviços efetivamente foram prestados ao declarante ou a seus dependentes, rejeitando de pronto àqueles que não identificam o pagador, os serviços prestados ou não identificam na forma da lei os prestadores de serviços ou quando esses não sejam

habilitados. A simples apresentação de recibos por si só não autoriza a dedução, mormente quando, intimado, não faz prova efetiva de que os serviços foram prestados.

A presente matéria foi analisada com profundidade no julgamento de Primeira Instância, onde foi esclarecido, que provas acerca do assunto não foram apresentadas à autoridade revisora e tampouco trazidas na fase impugnatória. Nada mais traz em seu socorro o autuado.

Quanto à aplicação da multa qualificada resta suficientemente claro nos autos, que o suplicante declarou, deliberadamente, valores pagos a título de despesas médicas, de forma indevida, reduzindo indevidamente a base de cálculo do imposto de renda. Ou seja, o suplicante tinha plena consciência, que não poderia utilizar como fator de redução do imposto de renda os valores pagos, já que não houve a prestação de serviços para o suplicante e/ou aos seus dependentes.

Neste caso, vejo claramente o propósito deliberado de transmutar a natureza dos valores deduzidos pelo suplicante e com isso produzir uma redução do imposto devido.

No caso concreto em análise, a multa qualificada baseou-se no fato de ter a autoridade lançadora verificado a dedução deliberada de despesas médicas que não ocorreram. A autoridade fiscal lançadora fundamentou a aplicação da multa qualificada de 150% sob a consideração de que ficou evidenciado o intuito de fraude, na medida em que o contribuinte utilizou-se do subterfúgio (simulação) para deduzir indevidamente valores da base de cálculo do imposto de renda, com a intenção, deliberada, de eximir-se do pagamento de tributos devidos por lei.

Assim sendo, entendo, que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, cujo diploma legal é o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como se vê nos autos, o ora recorrente foi autuado sob a acusação de ação dolosa caracterizada pela simulação na forma de deduzir valores que sabia não ser permitido, já que o manual de preenchimento da declaração de Ajuste Anual dos exercícios questionados é suficientemente claro no sentido de que somente poderiam ser deduzidos os pagamentos efetuados a título de despesas médicas relativos a tratamento próprio, dos dependentes e dos alimentados relacionados na declaração, e que no entender da autoridade lançadora caracteriza evidente intuito de fraude nos termos do Regulamento do Imposto de Renda.

Só posso concordar com esta decisão, já que, no meu entendimento, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no inciso II do artigo 957 do RIR/99, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude, já que sonegação, no sentido da legislação tributária reguladora do IPI, “é toda ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente”. Porém, para a legislação tributária reguladora do Imposto de Renda, o

conceito acima integra, juntamente com o de fraude e conluio da aplicável ao IPI, o de "evidente intuito de fraude".

Como se vê o artigo 957, II, do RIR/99, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la.

Resta, pois, para o deslinde da controvérsia, saber se os atos praticados pelo sujeito passivo configuraram ou não a fraude fiscal, tal como se encontra conceituada no artigo 72 da Lei nº 4.502/64, verbis:

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

Entendo, que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o evidente intuito de fraude e este está devidamente demonstrado nos autos, através do ato de se beneficiar de dedução indevida de despesas médicas, apresentando recibos médicos, que sabia terem sido emitidos a título gracioso, como fossem prestados ao próprio na condição de paciente (dedução de despesas médicas). Sendo inconcebível o argumento de que, necessariamente, o fisco deveria acolher qualquer recibo médico apresentado. Existe nos autos a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto, já que o uso da simulação, para encobrir os valores deduzidos mostra a existência de conhecimento prévio da ocorrência do fato gerador do imposto e o desejo de omiti-lo à tributação (redução indevida da base de cálculo do tributo).

Já ficou decidido por este Conselho de Contribuintes que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos.

Decisão, por si só suficiente para uma análise preambular da matéria sob exame. Nem seria necessária a referência da decisão deste Conselho de Contribuintes, na medida em que é princípio geral de direito universalmente conhecido de que multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e neste caso o direito faz com cautelas para evitar abusos e arbitrariedades.

Da análise do fato ocorrido, dos documentos constantes dos autos e das conclusões da autoridade lançadora se pode dizer que houve o "evidente intuito de fraude" que a lei exige para a aplicação da penalidade qualificada.

Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos. Como se vê nos autos, o contribuinte foi autuado sob a acusação de redução indevida do imposto de renda, utilizando dedução de despesas médicas que sabia serem indevidas. Sendo que até o momento o suplicante não apresentou qualquer documento que lhe fosse favorável no sentido de descaracterizar a infração ou atenuar a imputação que lhe é dirigida de ação dolosa. Não trouxe aos autos documentos comprobatórios, que o profissional que emitiu os recibos, de fato, realizou os serviços e que, efetivamente, recebeu pelos serviços

prestados. Limitou-se na sua defesa a meras alegações que por si só não dizem nada, já que não se prestam a justificar a irregularidade praticada.

Assim, entendo que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada prevista no artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude.

Quando a lei se reporta ao evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder desta ou daquela forma para alcançar tal ou qual finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista, ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, conta bancária em nome de terceiros, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, recibos médicos fornecidos a título gracioso etc. Não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

É cristalino, que nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas, e por decorrência da natureza característica dessas figuras, o legislador tributário entendeu presente o intuito de fraude.

Enfim, há no caso a prova material suficiente da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto. Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos, que sabe serem inexatos.

Resta claro nos autos, que foi o suplicante que, propositalmente, inseriu elementos que sabia não serem exatos em sua Declaração de Ajuste Anual e que, portanto, não se referia a despesas médicas, que já os serviços não foram prestados para a sua pessoa e/ou dependentes, e, portanto, nada justificaria a dedução utilizada pelo suplicante.

Cabe, ainda, tecer alguns comentários sobre a aplicação da penalidade e dos acréscimos legais.

Entende-se como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluíram a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235/72. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo

único do CTN, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do CTN, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235/72.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

“O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;

2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;

3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;

4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.

...

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.”

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

“Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo

tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação

(...).

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal (...)."

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. Assim, a falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais.

Desta forma, é perfeitamente válida a aplicação das penalidades previstas no art. 44, I e II, da Lei nº 9.430/96. Sendo inaplicável às penalidades pecuniárias de caráter punitivo o princípio de vedação ao confisco.

Assim, a multa de 150% é devida, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF, não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF, que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Da mesma forma, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei nº 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Quarta Câmara, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe exequoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

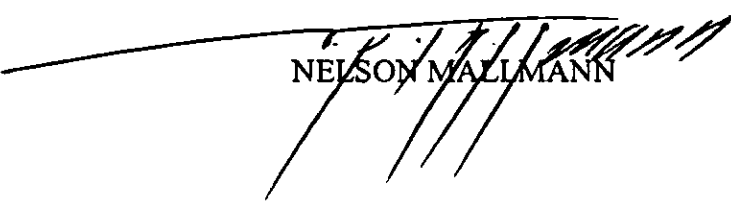
Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Para o caso dos autos (inconstitucionalidade e Taxa Selic) aplicam-se as Súmulas: "O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC nº 2)" e "A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº 4).".

Em razão de todo o exposto e por ser de justiça voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 23 de abril 2008


NELSON MALLMANN