

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10850.002872/2005-78
Recurso nº 151.890 Voluntário
Acórdão nº 2101-00.261 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de agosto de 2009
Matéria IRPF
Recorrente JOÃO BATISTA FERREIRA
Recorrida 6ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO II/SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2000, 2001, 2002

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - FASE DE APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - INAPLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA - Somente com a apresentação da impugnação tempestiva, o sujeito passivo formaliza a existência da lide tributária no âmbito administrativo e transmuda o procedimento administrativo preparatório do ato de lançamento em processo administrativo de julgamento da lide fiscal, passando a assistir ao contribuinte as garantias constitucionais e legais do devido processo legal.

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO - EFEITOS - O ato declaratório gera efeitos desde a ocorrência da situação que gerou a exclusão dos documentos do mundo jurídico, assim, possui efeitos *ex tunc*, ou seja, a partir da emissão dos recibos de prestação de serviços considerados inaptos

IRPF - DESPESAS MÉDICAS - DEDUÇÃO - GLOSA - Cabe ao sujeito passivo a comprovação, com documentação idônea, da efetividade da despesa médica utilizada como dedução na declaração de ajuste anual. A falta da comprovação permite o lançamento de ofício do imposto que deixou de ser pago.

SÚMULA DE DOCUMENTAÇÃO TRIBUTARIAMENTE INEFICAZ - Faz-se necessária a comprovação através de laudo pericial da efetividade dos serviços prestados, bem como, a comprovação de forma inequívoca do pagamento dos serviços, quando existir súmula de documentação ineficaz para o emite dos documentos. Precedentes do extinto 1º Conselho de Contribuintes.

MULTA QUALIFICADA - Restando comprovado que o sujeito passivo da obrigação tributária utilizou-se de documentação inidônea, com o fim de reduzir a base de cálculo do imposto, aplicável a multa qualificada, vez que caracterizado o intuito de obter, ilicitamente, benefícios em matéria tributária.

f

JUROS DE MORA - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas em lei tributária (art. 161, CTN) TAXA SELIC - Legítima a aplicação da taxa SELIC, para a cobrança dos juros de mora, a partir de partir de 1º de abril de 1995 (art. 13, Lei nº 9.065, de 1995).

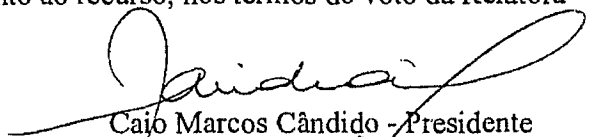
INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI - À autoridade administrativa não compete rejeitar a aplicação de lei sob a alegação de inconstitucionalidade da mesma, por se tratar de matéria de competência do Poder Judiciário, com atribuição determinada pelo artigo 102, I, *a*, e III, *b*, da Constituição Federal.

Preliminares Rejeitadas

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora


Caio Marcos Cândido - Presidente


Ana Neyle Olímpio Holanda - Relatora

FORMALIZADO EM: 22 OUT 2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Caio Marcos Cândido, Ana Neyle Olímpio Holanda, Alexandre Naoki Nishioka, José Raimundo Tosta Santos, Silvana Mancini Karam e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração referente a imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF), referente aos anos-calendário 1999 a 2001, exercícios 2000 a 2002, no montante de R\$ 3.111,79, acrescido de juros de mora e multa de ofício, por ter sido averiguada dedução indevida de despesas médicas, com a aplicação de multa de ofício qualificada, à alíquota de 150%, pela apresentação de documentos inidôneos, com enquadramento legal no artigo 11, §3º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, artigo 8º, II, *a*, e §§

2º e 3º, e 35 da Lei nº 9.250, de 26/12/1995, e artigos 73 e 80 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999.

2. Os fatos que motivaram o procedimento fiscal encontra-se enunciado no Relatório de Ação Fiscal (fls. 29 a 32), nos seguintes termos:

4. - Em procedimento fiscal levado a efeito junto aos emitentes de recibos, Silvano José de Cerqueira, C.P.F. – 011.816.298-53 e Sandra Maria de Melo Amartal C.P.F. - 080.736.368-59, constatou-se a inidoneidade de documentos emitidos por esses profissionais, conforme segue:

SILVANO JOSÉ DE CERQUEIRA – foi elaborada a Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz homologado pelo Delegado da Receita Federal de São José do Rio Preto – SP, conforme Processo Administrativo nº 10.850.0002022/2003-16 tendo sido expedido o Ato Declaratório nº 26, de 14 de julho de 2003, concluindo que todos os recibos emitidos a partir de 01/01/1998 até 31/12/2002, pelo referido profissional, são inidôneos, haja vista serem ideologicamente falsos, portanto, imprestáveis e ineficazes para dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física (fls. 23 e 24).

Em síntese a referida súmula concluiu que: diante do exposto, com base nas informações obtidas e demais elementos disponíveis, conclui-se que todos os recibos de tratamentos médicos emitidos pelo Sr. Silvano José Cerqueira, CPF nº 011.816.298-53, ora SUMULADOS, são INIDÔNEOS, haja vista serem ideologicamente falsos, portanto, imprestáveis e ineficazes para dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física, assim sendo, sempre que a fiscalização detectar a dedução da base de cálculo acima descrita, terá que impugnar por serem indedutíveis tais valores, impondo-se por consequência, aos USUÁRIOS por esses documentos inidôneos a tributação do imposto sonogado, acrescido de multa de ofício qualificada e de juros de mora calculados com base na taxa SELIC.

SANDRA MARIA DE MELO AMARAL – foi elaborada a Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz homologado pelo Delegado da Receita Federal de São José do Rio Preto – SP, conforme Processo Administrativo nº 10.850.001940/2004-09 tendo sido expedido o Ato Declaratório nº 35, de 23 de agosto de 2004, e nº 41, de 03 de novembro de 2004, concluindo que todos os recibos emitidos a partir de 01/01/1997 até 31/12/2002, pela referida profissional, são inidôneos, haja vista serem ideologicamente falsos, portanto, imprestáveis e ineficazes para dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física (fls. 25 a 28).

Em síntese a referida súmula concluiu que: diante do exposto, com base nas informações obtidas e demais elementos disponíveis, conclui-se que todos os recibos de tratamentos médicos emitidos pela Sra. Sandra Maria Melo Amaral, CPF nº 080.736.368-59, ora SUMULADOS, são INIDÔNEOS,

A

haja vista serem ideologicamente falsos, portanto, imprestáveis e ineficazes para dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física, assim sendo, sempre que a fiscalização detectar a dedução da base de cálculo acima descrita, terá que impugnar por serem indedutíveis tais valores, impondo-se por consequência, aos USUÁRIOS por esses documentos inidôneos a tributação do imposto sonegado, acrescido de multa de ofício qualificada e de juros de mora calculados com base na taxa SELIC.

5. – Face ao acima exposto, conclui-se que efetivamente o contribuinte fiscalizado, em tese, não utilizou os serviços médicos dos profissionais acima citados, bem como, não foram efetuados os pagamentos referentes às Despesas Médicas pleiteadas, ficando caracterizado o evidente intuito de fraude do mesmo, visando reduzir o imposto devidos nos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001.

3. Cientificado do lançamento aos 26/10/2005, o sujeito passivo apresentou a impugnação de fls. 44 a 80, acompanhada dos documentos de fls. 81 a 107.

4. Levado o litígio a análise, os membros da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SPOII (SP) acordaram por dar o lançamento como procedente, resumindo seu entendimento na ementa a seguir transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário. 1999, 2000, 2001

Ementa: PRELIMINAR NULIDADE DO LANÇAMENTO. Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição de direito de defesa.

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Rejeita-se a preliminar de nulidade do lançamento invocada com base em cerceamento do direito de defesa, porquanto ao contribuinte foi lhe dado tomar conhecimento do inteiro teor das infrações que lhe são imputadas, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

Concedida ao contribuinte ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos, tanto no decurso do procedimento fiscal como na fase impugnatória, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa

GLOSA DE DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. EXISTÊNCIA DE SÚMULA DE DOCUMENTAÇÃO TRIBUTARIAMENTE INEFICAZ.

A existência de "Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz" impede a utilização de tais documentos como elementos de prova de serviços prestados, quando apresentados isoladamente, sem apoio de outros elementos. Na falta de

J

comprovação, por outros documentos hábeis, da prestação dos serviços médicos, é de se manter o lançamento nos exatos termos em que efetuado.

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. Considera-se a dedução, referente a despesas médicas somente quando inequivocamente comprovadas pela documentação apresentada pelo contribuinte.

MULTA QUALIFICADA. APLICABILIDADE.

A caracterização de ação dolosa visando reduzir o montante do imposto devido, dá ensejo à aplicação da multa qualificada.

JUROS DE MORA. TAXA REFERENCIAL SELIC. A exigência de juros de mora com base na Taxa Selic decorre de disposições expressas em lei, não podendo as autoridades administrativas de lançamento e de julgamento afastar sua aplicação.

Lançamento Procedente.

5. Cientificado aos 06/04/2006, o sujeito passivo, irrisignado, interpôs, tempestivamente, o recurso voluntário de fls. 151 a 158, para cujo seguimento apresentou o arrolamento de bens de fl. 165, exigido pelo artigo 33, § 2º, do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, com as alterações da Lei nº 10.522, de 19/07/2002~

6. Na petição recursal o sujeito passivo aduz, em apertada síntese, os seguintes argumentos em sua defesa:

I – em preliminar, a nulidade do auto de infração, por cerceamento do direito de defesa, vez que não foi juntado, na íntegra, o Ato Declaratório Executivo nº 35, em nome de Sandra Maria de Melo Amaral, para o cabal conhecimento do sujeito passivo e julgadores;

II – a nulidade do auto de infração, por ilegalidade das súmulas publicadas, vez que o Delegado da Receita Federal não tem competência para sumular atos praticados por pessoas físicas, vez que tal competência é restrita para os atos praticados por pessoa jurídica, conforme o artigo 3º da Portaria MF nº 187, de 1993;

III - a nulidade do auto de infração, por ineficácia da aplicação retroativa dos Atos Declaratórios Executivos do Delegado da Receita Federal;

IV – no mérito, contratou os serviços de psicologia de Sandra Maria de Melo Amaral, que foram pagos mensalmente, em dinheiro de contado, mediante o fornecimento de recibos, pelo que foi prestada declaração da profissional, o que, por si só, ensejam o cancelamento da autuação;

V – os recibos apresentados dizem respeito a pequenos valores, que foram quitados em dinheiro de contado, mediante saques em sua conta bancária, vez que raramente utiliza talonário de cheques;

VI – a jurisprudência do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes é no sentido de que a declaração do reconhecimento da prestação do serviço, pelo profissional, é documento hábil para comprovar a prestação dos serviços, e, na espécie, a profissional confirmou a autenticidade dos recibos, as assinaturas neles lançadas e os serviços prestados;

VII – a profissional Sandra Maria de Melo Amaral apresentou as declarações de ajuste anual, referentes aos anos-calendário 2000 e 2001, demonstrando que os valores recebidos pelos serviços prestados estavam devidamente declarados e oferecidos à tributação;

VIII – a psicóloga teve sua inscrição indevidamente cassada no Conselho Regional de Psicologia durante um curto período de tempo, em decorrência da falta de pagamento das anuidades, o que foi sanado e inscrição restabelecida;

IX - caberia à fiscalização provar que utilizou os documentos de prova graciosa para aplicar a exação fiscal;

X – não foi comprovada a má-fé na utilização dos recibos, por isso, indevida a aplicação da multa qualificada;

XI – não procede a aplicação da taxa SELIC como base para o cálculo dos juros moratórios, porquanto indevida, ilegal e inconstitucional.

7. Ao final, requer seja determinada a improcedência da autuação, com o restabelecimento das deduções procedidas.

8. Os autos foram a julgamento na extinta Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, quando, foi determinada a diligência, para que fossem anexados aos autos o processo que deu origem à Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz, referente à profissional Sandra Maria de Melo Amaral, bem como, para que se intimasse a profissional a prestar esclarecimentos, também, quanto à relação mantida entre a profissional e o recorrente no ano-calendário 2001.

9. Em atendimento, foram aduzidos aos autos os documentos de fls. 178 a 775, acompanhados do Termo de Encerramento de Diligência, fls. 776 a 779.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, Relatora

O recurso obedece aos requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A controvérsia que chega a esse colegiado cinge-se à glosa de dedução indevida a título de despesas médicas.

Preliminarmente, por ser questão que pode deitar por terra o lançamento, há que ser enfrentada a argumentação de nulidade do auto de infração, por cerceamento do direito de defesa, vez que não foi juntado, na íntegra, o Ato Declaratório Executivo nº 35, em nome de Sandra Maria de Melo Amaral, para o cabal conhecimento do sujeito passivo e julgadores.



Quanto à argumentação de cerceamento de defesa e afronta ao contraditório durante a ação fiscal, observamos que tais garantias constitucionais estão insculpidas no artigo 5º, LV, da Constituição Federal de 1988, nos seguintes termos:

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. (destaques da transcrição)

No dispositivo está demarcado que, no âmbito do processo administrativo ou judicial, são garantidos aos litigantes o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

No tocante ao processo administrativo fiscal, a fase processual – contenciosa – da relação fisco-contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva do lançamento – artigo 14, do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972 – e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração.

Isso significa que, com a apresentação da impugnação tempestiva, o sujeito passivo formaliza a existência da lide tributária no âmbito administrativo e transmuda o procedimento administrativo preparatório do ato de lançamento em processo administrativo de julgamento da lide fiscal, passando a assistir a contribuinte as garantias constitucionais e legais do devido processo legal.

Não é outro o entendimento de James Marins (Direito Processual Tributário Brasileiro - Administrativo e Judicial, São Paulo, Dialética, 2001, p. 180) que, ao dissertar sobre os princípios informativos do procedimento fiscal, reporta-se ao princípio da inquisitorialidade e diz do caráter inquisitório do procedimento administrativo que decorre da relativa liberdade que concedida à autoridade tributária em sua tarefa de fiscalização e apuração dos eventos de interesse tributário, e demarca a diferença entre o procedimento administrativo de lançamento e o processo administrativo tributário, dizendo ser o primeiro procedimento preparatório que pode vir a se tornar um processo, e releva a inquisitorialidade que preside o procedimento de lançamento, nos seguintes termos:

Enquanto que a inquisitorialidade que preside o procedimento permite – dentro da lei – uma atuação mais célere e eficaz por parte da Administração, as garantias do processo ensejam o atuar administrativo, criando para o contribuinte poderes de participação no iter do julgamento (contraditório, ampla defesa, recursos...).

Então, o procedimento fiscal é informado pelo princípio da inquisitorialidade no sentido de que os poderes legais investigatórios (princípio do dever de investigação) da autoridade administrativa devem ser suportados pelos particulares (princípio do dever de colaboração) que não atuam como parte, já que na etapa averiguatória sequer existe, tecnicamente, pretensão fiscal.

As garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa estão preservadas quando o contribuinte é notificado do lançamento, e lhe é garantido o prazo de trinta dias para impugnar o feito (Decreto nº 70.235, de 1972, artigo 15), ocasião em que pode

alegar as razões de fato e direito a seu favor e produzir provas do alegado, requerendo inclusive diligências e perícias.

Por outro lado, consta dos autos (fls. 27 e 28) cópias do Diário Oficial da União (DOU), em que foram publicados o Ato Declaratório nº 35, de 23/08/2004, e o Ato Declaratório nº 41, de 03/11/2004, que declaram a inidoneidade, para todos os efeitos tributários, dos recibos emitidos pela psicóloga Sandra Maria de Melo Amaral, CPF nº 080.736.368/59, no período de 01/01/1997 a 31/12/2002.

Assim, descabida a argumentação de que não o sujeito passivo não tomara conhecimento do inteiro teor dos referidos atos declaratórios, o que teria impedido a sua defesa.

Com efeito, rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração por alegação de inobservância aos princípios do contraditório e da ampla defesa durante a fase de apuração do crédito tributário.

Também, deve ser enfrentada a arguição de nulidade do auto de infração, por ilegalidade das súmulas publicadas, vez que o Delegado da Receita Federal não tem competência para sumular atos praticados por pessoas físicas, vez que tal competência é restrita para os atos praticados por pessoa jurídica, conforme o artigo 3º da Portaria MF nº 187, de 1993.

A Portaria MF nº 187, de 26/04/1993, trata do procedimento administrativo de suporte a Ato Declaratório do Secretário da Receita Federal, publicado no Diário Oficial da União, será declarado ineficaz, para todos os efeitos tributários, o documento emitido em nome de pessoa jurídica que: i) não exista de fato e de direito; ou ii) apesar de constituída formalmente, não possua existência de fato, ou iii) esteja desativada, extinta ou baixada no órgão competente.

Realmente, as determinações daquele ato administrativo não se aplicam à espécie, entretanto, a expedição dos Atos Declaratórios em questão, pelo Delegado da Receita Federal em São José do Rio Preto (SP), tiveram por suporte o artigo 227, IX, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24/08/2001, nos seguintes termos:

Art. 227. Aos Delegados da Receita Federal e, no que couber, aos Inspectores e aos Chefes de Inspetoria, incumbe:

(...)

IX - declarar inidôneo para assinar peças ou documentos, contábeis ou não, sujeitos à apreciação da SRF, o profissional que incorrer em fraudes de escrituração ou falsidade de documentos, nos casos previstos em lei, fazendo a necessária comunicação ao Superintendente da respectiva região fiscal e ao correspondente Conselho Regional, ou a outros órgãos de fiscalização profissional.

Com efeito, sem razão o recorrente quando busca fundamentação legal equivocada para os atos que declaram a inidoneidade dos recibos de tratamentos de saúde

+

emitidos pela profissional Sandra Maria de Melo Amaral, no período de 01/01/1997 a 31/12/2002.

O recorrente aduz, ainda, a nulidade do auto de infração, por ineficácia da aplicação retroativa dos Atos Declaratórios Executivos do Delegado da Receita Federal.

Como antes reportado, o Ato Declaratório Executivo nº 35, de 23/08/2004, e o Ato Declaratório nº 41, de 03/11/2004, declaram a inidoneidade, para todos os efeitos tributários, dos recibos emitidos pela psicóloga Sandra Maria de Melo Amaral, CPF nº 080.736.368/59, decorreu de averiguações fiscais, que deram suporte à Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz.

As investigações fiscais reportaram-se ao período de 01/01/1997 a 31/12/2002, e o ato declaratório em questão teve o escopo de tornar pública a situação evidenciada pelas apurações empreendidas pelas autoridades fiscais e dizem respeito a situações de fato ocorridas no lapso temporal determinado.

Sob tal pórtico, o ato administrativo tem o objetivo de declarar uma situação preexistente, ou seja, que os documentos emitidos pela profissional Sandra Maria de Melo Amaral, naquele período, não evidenciariam a efetiva prestação dos serviços indicados nos recibos por ela emitidos.

Por tal, o ato declaratório gera efeitos desde a ocorrência da situação que gerou a exclusão dos documentos do mundo jurídico, assim, possui efeitos *ex tunc*, ou seja, a partir da emissão dos recibos de prestação de serviços considerados inaptos.

O ato, por ter eficácia meramente declaratória, opera efeitos *ex tunc*, haja vista a declaração dizer, sempre, respeito a situações preexistentes ou fatos passados, motivo porque revolve ao momento constitutivo da realidade jurídica.

Esse é o entendimento do Poder Judiciário, como demonstra o pronunciamento do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, no julgamento da Apelação Cível nº 359038/RJ, em que foi relator o Desembargador Federal, Alberto Nogueira, julgamento aos 20/03/2007, pela 4ª Turma Especializada, nos termos da ementa a seguir transcrita:

Apelação Cível. Embargos à Execução. Entidade Filantrópica. Concessão de Certificado. Ato meramente declaratório. Efeitos ex tunc. Fatos geradores anteriores. Condenação em honorários. Artigo 20 §§ 3º e 4º do CPC.

Com efeito, sem razão o recorrente na alegação de irretroatividade do Ato Declaratório Executivo nº 35, de 23/08/2004, e o Ato Declaratório nº 41, de 03/11/2004.

Ultrapassadas as preliminares, adentramos à análise das questões de mérito.

No mérito, afirma o recorrente que contratou os serviços de psicologia de Sandra Maria de Melo Amaral, que foram pagos mensalmente, em dinheiro de contado, mediante o fornecimento de recibos, pelo que foi prestada declaração da profissional, o que, por si só, ensejam o cancelamento da autuação.

Para dar suporte às despesas declaradas como contraprestação dos serviços da psicóloga, Sandra Maria de Melo Amaral, o sujeito passivo, em resposta a Termo de

Intimação da Fiscalização, afirma ter apresentado os recibos referentes ao ano-calendário 2000, exercício 2001, no valor de R\$ 5.010,00, e ter perdido os recibos que diriam respeito ao ano-calendário 2001, exercício 2002, portanto, trouxe aos autos a declaração, prestada pela profissional, de fl. 16.

Entendo que tais documentos, por si só, não se prestam a comprovar a efetividade da prestação dos serviços em questão, pois que, devido a natureza daqueles serviços, essencial que ficasse demonstrada, por meio da apresentação de elementos capazes de demonstrar a necessidade dos serviços, como diagnóstico médico e fichas de acompanhamento, com a identificação precisa dos tratamentos efetuados. Principalmente que os tratamentos alegados seriam decorrentes de transtornos psíquicos, para cuja identificação e prescrição de tratamento são imprescindem a indicação médica.

Impende observar que as deduções permitidas quando da apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda somente podem ocorrer quando ficar comprovada a sua efetiva realização. É evidente que o legislador não poderia estabelecer que o documento apresentado pelo contribuinte, por si só, fosse suficiente para permitir a dedução do gasto na apuração da base de cálculo do imposto de renda.

Tão importante quanto o preenchimento dos requisitos formais do documento comprobatório da despesa, é a constatação da efetividade do pagamento direcionado ao fim indicado.

Isto quer dizer que os documentos relacionados às despesas permitidas como dedução da base de cálculo do imposto sobre a renda não representam uma presunção absoluta a inquestionável, pois, sempre que necessário, a autoridade tributária poderá exigir do sujeito passivo a comprovação da sua efetividade.

Comprovar a efetividade da despesa não é simplesmente apresentar os documentos que lastreiam a dedução. É mais do que isso: na comprovação da efetividade do gasto, devem ser apresentadas as provas da saída dos recursos e a destinação coincidente com o fim utilizado.

Dessarte, não apresentam aqueles documentos qualquer valor probatório em favor do recorrente, como ele assim o quer. E, embora tenham sido observadas as formalidades extrínsecas exigidas, não são documentos válidos e capazes de provar a efetiva prestação dos serviços. Muito pelo contrário, são documentos falsos, que além de não produzirem os efeitos a que se propõem, o sujeito passivo, ao sabê-los inidôneos, não deveria tê-los utilizado para reduzir o valor do imposto sobre a renda devido.

Tais circunstâncias, somadas às constatações por parte da autoridade fiscal, no tocante a fatos que infirmam a efetividade dos serviços prestados, levam-nos a confirmar a glosa perpetrada referente aos recibos que teriam sido emitidos por aquelas profissionais, o que foi confirmado pela expedição da Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz (fls. 178 a 206).

Também, alega que a jurisprudência do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes é no sentido de que a declaração do reconhecimento da prestação do serviço, pelo profissional, é documento hábil para comprovar a prestação dos serviços, e, na espécie, a profissional confirmou a autenticidade dos recibos, as assinaturas neles lançadas e os serviços prestados.

f

A simples declaração da profissional de que houvera efetuado a prestação dos serviços questionados pela autoridade fiscal, não é capaz, por si só, de corroborar a efetividade das despesas médicas, vez que, o sujeito passivo, ou a profissional, não trouxeram aos autos elementos que as amparassem.

Ademais, aquela declaração foi contraditada por todas as constatações da autoridade fiscal, que resultaram na pré-falada Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz .

Aduz ainda o recorrente que a profissional Sandra Maria de Melo Amaral apresentou as declarações de ajuste anual, referentes aos anos-calendário 2000 e 2001, demonstrando que os valores recebidos pelos serviços prestados estavam devidamente declarados e oferecidos à tributação.

Conforme informado em relatório de diligência (fls. 777 a 779), a profissional Sandra Maria de Melo Amaral nunca recolheu o tributo referente ao chamado carnê-leão, e que o valor apresentados nas declarações de ajuste anual a tal título não correspondem à verdade.

Ademais, as declarações de ajuste anual da profissional, referentes aos anos-calendário 2000 e 2001, exercício 2001 e 2002, entregues aos 20/05/2003, já sob ação fiscal, apresenta rendimentos tributáveis consideravelmente inferiores àqueles apurados pela fiscalização.

O agente fiscal também informa que os valores dos serviços alegadamente prestados não foram objeto de inclusão em parcelamento de débitos, vez que a profissional em questão apenas incluiu no chamado PAES os débitos inscritos na Procuradoria da Fazenda Nacional, referentes a períodos anteriores àqueles objeto do auto de infração aqui tratado.

Alega ainda o recorrente que caberia à fiscalização provar que utilizou os documentos de prova graciosa para aplicar a exação fiscal.

A legislação tributária federal autoriza a dedução de despesas com pagamentos efetuados a médicos, dentistas, terapeutas, hospitais, etc, bem como os pagamentos realizados com empresas e destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, e aquelas pagas pelo atendimento médico ou ressarcimento de despesas dessa natureza, conforme previsto na Lei nº 9.250, de 26/12/1995.

Por se tratar de benefício, impôs a lei certas condições que devem ser observadas, ou seja, que os pagamentos sejam especificados e comprovados com indicação, nome endereço, e CPF ou CNPJ de que os recebeu, além da condição *sine qua non* de que os serviços tenham sido efetivamente prestados, e que os recibos não tenham sido emitidos de forma graciosa.

Com efeito, para que possa se beneficiar da redução da base de cálculo do tributo, deve o sujeito passivo comprovar devidamente a veracidade dos fatos alegados.

O recorrente insurge-se ainda contra a imposição da multa de ofício qualificada, no percentual de 150%.

J

Na espécie, a multa de ofício atribuída teve esteio no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que assim dispõe:

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

II – cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

Como se percebe, para a aplicação da multa de ofício de 150% é indispensável tratar-se de casos de evidente intuito de fraude como definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, *litteris*:

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 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.

Da leitura dos dispositivos da Lei nº 4.502, de 1964, supra referidos, infere-se que as condutas descritas pela norma exigem do sujeito passivo a ação com dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador, ou a exclusão ou modificação das suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Nesse sentido, o cerne do comportamento delituoso consiste na modificação das características da situação de fato ou situação jurídica que, ocorrendo, determina a incidência da norma tributária, com o escopo da redução do valor do tributo devido. Com efeito, a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de subtrair, no todo ou em parte, a obrigação tributária.

No caso dos autos, o recorrente pretendeu, de forma dolosa, beneficiar-se de recibos de despesas médicas que efetivamente não foram realizadas, pois que amparadas em

f

documentos inidôneos. Este fato, por si só, evidencia o intuito de fraude, razão pela qual deve permanecer a penalidade com a qualificação.

Por fim, o recorrente alega não proceder a aplicação da taxa SELIC como base para o cálculo dos juros moratórios, porquanto indevida, ilegal e inconstitucional.

A aplicação dos juros de mora com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, e que encontra respaldo na Lei nº 9.065, de 20/06/1995, cujo artigo 13 delibera:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea "c" do parágrafo único do ART. 14 da Lei número 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo ART. 6 da Lei número 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo ART. 90 da Lei número 8.981, de 1995, o ART. 84, inciso I, e o ART. 91, parágrafo único, alínea "a.2", da Lei número 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Ademais, o Código Tributário Nacional, no § 1º do seu artigo 61, determina que somente se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora deverão ser calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

Na espécie, a incidência dos juros se deu com base em lei cuja constitucionalidade não foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal, donde se presume ela tem seus efeitos garantidos e, em obediência ao princípio constitucional da legalidade, as autoridades administrativas estão obrigadas a aplicá-la e zelar pelo seu cumprimento, não cabendo às instâncias julgadoras administrativas a manifestação acerca de argumentações sobre a sua inconstitucionalidade.

Por outro lado, o crédito tributário não integralmente pago no vencimento sofre o acréscimo de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas em lei. E, como se reveste o crédito tributário de matéria de ordem pública, em sua constituição não se privilegia a vontade das partes, mas o interesse público, de modo que os juros de mora não são convencionados, mas fixados por lei.

O recorrente também afirma a inconstitucionalidade das normas que dão respaldo à aplicação da taxa SELIC como base para os juros moratórios.

A instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre a inconstitucionalidade das leis, atribuição reservada ao Poder Judiciário, conforme disposto nos incisos I, a, e III, b, ambos do artigo 102 da Constituição Federal, onde estão configuradas as duas formas de controle de constitucionalidade das leis: o controle por via de ação ou concentrado, e o controle por via de exceção ou difuso.

A depender da via utilizada para o controle de constitucionalidade de lei ou ato normativo, os efeitos produzidos pela declaração serão diversos.

No controle de constitucionalidade por via de ação direta, o Supremo Tribunal Federal é provocado para se manifestar, pelas pessoas determinadas no artigo 103 da

Constituição Federal, em uma ação cuja finalidade é o exame da validade da lei em si. O que se visa é expurgar do sistema jurídico a lei ou o ato considerado inconstitucional. A aplicação da lei declarada inconstitucional pela via de ação é negada para todas as hipóteses que se acham disciplinadas por ela, com efeito *erga omnes*.

Quando a inconstitucionalidade é decidida na via de exceção, ou seja, por via de Recurso Extraordinário, a decisão proferida limita-se ao caso em litígio, fazendo, pois, coisa julgada apenas *in casu et inter partes*, não vinculando outras decisões, nem mesmo judiciais. Não faz ela coisa julgada em relação à lei declarada inconstitucional, não anula nem revoga a lei, que permanece em vigor e eficaz até a suspensão de sua executividade pelo Senado Federal, de conformidade com o que dispõe o artigo 52, X, da Constituição Federal.

À Administração Pública cumpre não praticar qualquer ato baseado em lei declarada inconstitucional pela via de ação, uma vez que a declaração de inconstitucionalidade proferida no controle abstrato acarreta a nulidade *ipso jure* da norma. Quando a declaração se dá pela via de exceção, apenas sujeita a Administração Pública ao caso examinado, salvo após suspensão da executividade pelo Senado Federal.

A propósito da controvérsia empreendida pelo contribuinte, citemos excerto do professor Hugo de Brito Machado (Temas de Direito Tributário, Vol. I, Editora Revista dos Tribunais: São Paulo, 1994, p. 134):

(...) Não pode a autoridade administrativa deixar de aplicar uma lei ante o argumento de ser ela inconstitucional. Se não cumpri-la sujeita-se à pena de responsabilidade, artigo 142, parágrafo único, do CTN. Há o inconformado de provocar o Judiciário, ou pedir a repetição do indébito, tratando-se de inconstitucionalidade já declarada.

A apreciação de matéria versando sobre constitucionalidade de leis ou ilegalidade de decretos, por órgão administrativo, é totalmente estéril e descabida, já que tal competência é privativa do Poder Judiciário. À instância administrativa compete, apenas, o controle da legalidade dos atos praticados por seus agentes, isto é, apreciar se tais atos observaram e deram cumprimento às determinações legais vigentes.

Forte no exposto, de tudo o que dos autos resta, somos pelo não provimento do recurso voluntário apresentado.

Sala das Sessões, em 19 de agosto de 2009.


Ana Neyle Olímpio Holanda