



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 11543.004049/2004-52
Recurso nº. : 150.199
Matéria : IRPF - Ex(s): 2000 a 2002
Recorrente : JOSÉ CARLOS ARAÚJO SANTOS
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ no RIO DE JANEIRO – RJ II
Sessão de : 12 DE SETEMBRO DE 2007
Acórdão nº. : 106-16.475

DEDUÇÕES – DESPESAS MÉDICAS – RECIBOS MÉDICOS INIDÔNEOS – Negada a prestação do serviço pelo profissional que pretensamente emitiu o recibo médico, não conseguindo o contribuinte comprovar sua efetiva realização ou o pagamento respectivo, procedente a glosa da despesa representada pelo recibo.


MULTA QUALIFICADA – NÃO APLICAÇÃO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO – o princípio do não confisco se aplica a tributo, conforme insculpido na Constituição Federal. Do conceito de tributo se aparta a sanção de ato ilícito. Esta, sim, é gênero do qual a multa pecuniária é espécie.

MULTA QUALIFICADA – APLICAÇÃO DE PRINCÍPIOS METAJURÍDICOS E POSITIVADOS - A aplicação de princípios metajurídicos, como o da razoabilidade e o da proporcionalidade, nada informa ao julgador administrativo no caso concreto. A aplicação livremente desses princípios poderia levar a declaração de inconstitucionalidade pela administração, com usurpação da função do poder judiciário. O Primeiro Conselho de Contribuintes sumulou enunciado que impede o reconhecimento de inconstitucionalidade no âmbito desse colegiado administrativo. Aplica-se a multa pecuniária os princípios da legalidade, da interpretação mais favorável e da retroatividade benigna.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ CARLOS ARAÚJO SANTOS.

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


ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS
PRESIDENTE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11543.004049/2004-52
Acórdão nº : 106-16.475

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 24 SET 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ ANTONIO DE PAULA, ISABEL APARECIDA STUANI (Suplente convocada), ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, CÉSAR PIANTAVIGNA, LUMY MIYANO MIZUKAWA e GONÇALO BONET ALLAGE. Ausente, justificadamente, a Conselheira ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11543.004049/2004-52
Acórdão nº : 106-16.475

Recurso nº : 150.199
Recorrente : JOSÉ CARLOS ARAÚJO SANTOS

RELATÓRIO

Contra o contribuinte JOSÉ CARLOS ARAÚJO SANTOS, CPF/MF nº 109.749.626-00, com domicílio fiscal na cidade de Vitória, Estado do Espírito Santo, à Rua Neves Armond, nº 351 - apto 01 - Bairro Bento Ferreira foi lavrado, em 05/11/2004, Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 164 a 185), com ciência através de Aviso de Recebimento - AR, em 26/11/2004. A autuação abrangeu os exercícios 2000, 2001 e 2002.

Foram relacionadas as seguintes infrações:

- dedução indevida de dependente no exercício 2000:
 - glosa da dependente (menor pobre) Patrícia Pereira Bruni, uma vez que não foi apresentado qualquer documento que comprovasse o vínculo de dependência;
- dedução indevida de despesas médicas nos exercícios 2000, 2001 e 2002:
 - exercício 2000 – glosa no valor de R\$ 2.000,00 (profissionais: Marcos André Malta Dantas – R\$ 1.200,00 e Marcos Amaral Simonete – R\$ 800,00);
 - exercício 2001 – glosa no valor de R\$ 25.861,32 (profissionais: José Carlos Borlot – R\$ 4.690,00, Marcos André Malta Dantas – R\$ 1.550,00, Marcos Volpato Freire – R\$ 5.680,00 e Wilson Mauro Motta André – R\$ 5.250,00. pessoas jurídicas: SCOD - Sociedade Clínica Odontológica Ltda. – R\$ 7.320,60, ortopedia Gonçalves Pereira Ltda. – R\$ 45,00 e Unimed Vitória – R\$ 1.325,72);
 - exercício 2002 – glosa no valor de R\$ 20.808,12 (profissionais: José Carlos Borlot – R\$ 4.190,00 e Wilson Mauro Motta André – R\$ 4.220,60. pessoas jurídicas: SCOD - Sociedade Clínica Odontológica Ltda. – R\$ 6.750,0, Clínica Itapoã Ltda.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11543.004049/2004-52
Acórdão nº : 106-16.475

– R\$ 5.476,80 e Unimed Vitória – R\$ 170,72);

- Dedução indevida de despesa com instrução no exercício 2000:
 - glosa no valor de R\$ 2.063,56.

No termo de constatação acostado ao auto de infração (fls. 164 a 176), há as seguintes informações relevantes:

- o Sr. Marcos Volpato Freire apresentou declaração (fls. 145) na qual afirmou que jamais prestou serviços profissionais ao contribuinte ou a seus dependentes;
- o Sr. Marcos André Malta Dantas apresentou declaração (fls. 151) na qual afirmou que os registros de pacientes anteriores a 2002 foram destruídos;
- o Sr. Wilson Mauro Motta André apresentou declaração (fls. 155) na qual afirmou que não prestou serviços profissionais ao contribuinte ou a seus dependentes;
- o Sr. José Carlos Borlot apresentou declaração (fls. 159) na qual afirmou que fez uma avaliação e orçamento para tratamento da esposa do contribuinte, em 2000 e 2001, porém tal tratamento não foi efetivado e não houve pagamento de qualquer valor;
- em diligência na Clínica Itapoã Ltda., constatou-se que a mesma estava fechada e aparentemente abandonada. O responsável pela clínica, Sr. José Carlos Borlot, esclareceu que a clínica estava desativada desde 1992, e que qualquer recibo emitido pela pessoa jurídica após essa data não foi por ele fornecido ou assinado. Ainda, que desconhecia a assinatura que constava dos recibos apresentados pelo Sr. José Carlos Araújo Santos (fls. 163);
- a Clínica SCOD – Sociedade Clínica Odontológica Ltda. encontra-se inapta na SRF desde 1997. O responsável pela clínica, Sr. Marcos Volpato Freire, prestou termo de informação no qual registra que não houve prestação de serviço pela empresa ao contribuinte ou a seus dependentes nos anos de 2000 e 2001 (fls. 148).

Considerando a prática reiterada de dedução de despesas médicas inexistentes, a fiscalização aplicou multa qualificada de 150%. No tocante às demais infrações, aplicou multa de ofício de 75%, conforme fls. 183 (glosa de dependente e de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11543.004049/2004-52
Acórdão nº : 106-16.475

despesas com instrução).

Inconformado, o contribuinte impugnou o lançamento (fls. 196 a 225), trazendo em sua defesa:

- preliminarmente, o auto de infração seria nulo, pois não foi anotada a hora em que o mesmo foi lavrado;
- a autuação foi baseada em suposições, alegações de indícios inexistentes e não comprovados;
- o médico Marcos André Malta Dantas prestou os serviços descritos nos recibos nos anos de 1999 e 2000. O contribuinte juntou declaração (fls. 220) do profissional na qual o mesmo atesta que atendeu o contribuinte e validou os recibos de R\$ 1.200,00 e R\$ 1.550,00, dos anos de 1999 e 2000;
- a Clínica Médica Itapoã Ltda. está ativa nos cadastros da Receita Federal, constando, inclusive, na lista telefônica;
- acostou declaração do médico José Carlos Borlot, que, revendo seus arquivos, atestou que prestou serviços médicos a Sra. Marta Ângela Canal Araújo, dependente do impugnante, nos anos de 2000 e 2001, emitindo recibos de R\$ 4.690,00 e R\$ 4.190,00, respectivamente;
- não poderiam os fiscais efetuar a autuação com base nas declarações dos médicos, presumindo, assim, uma remota conduta ilegal do contribuinte. Juntou acórdãos do conselho de contribuintes em socorro dessa tese;
- a multa aplicada é confiscatória e viola os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Trouxe doutrina e jurisprudência em sua defesa;
- ao final, requer que seja declarada a insubsistência do auto de infração, ou, alternativamente, acaso mantida as deduções, que a multa de ofício seja reduzida para 30%, em conformidade com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

A 3ª Turma/DRJ-RIO DE JANEIRO II (RJ), por maioria de votos, considerou procedente em parte o lançamento efetuado, em decisão de fls. 227 a 235, sob os seguintes fundamentos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11543.004049/2004-52

Acórdão nº : 106-16.475

- apoiado em posição doutrinária de Antonio da Silva Cabral (processo administrativo fiscal, São Paulo, 1993, Saraiva, pg. 528), afastou a nulidade do auto de infração em decorrência da omissão da hora em que o mesmo foi lavrado. A hora seria essencial se necessária para caracterizar o aspecto temporal do fato gerador. No caso em debate, o fato gerador do imposto de renda foi descrito detalhadamente;

- não foi contestada a dedução indevida do dependente qualificado como menor pobre (Patrícia Pereira Bruni) e a glosa de despesa com instrução no exercício 2000. Trata-se de matéria preclusa na via administrativa;

- A lide se circunscreveu à glosa das despesas médicas.

- os recibos confirmados na impugnação pelos profissionais Marcos André Malta Dantas (R\$ 1.200,00 e R\$ 1.550,00, nos anos 1999 e 2000, respectivamente) e José Carlos Borlot (R\$ 4.690,00 e R\$ 4.190,00, nos anos de 2000 e 2001, respectivamente) devem ser acatados;

- afastou-se a alegação de que a multa de ofício seria confiscatória, alicerçado, inclusive, em precedentes do Conselho de Contribuintes;

- igual sorte teve a alegação de ofensa ao princípio da capacidade contributiva, já que caso o julgador administrativo a acatasse, invadiria a competência constitucionalmente atribuída ao poder judiciário.

A decisão de 1ª instância manteve a multa qualificada e acatou parte dos recibos apresentados. Segue quadro sinótico das glosas da autoridade fiscal e do resultado do julgamento de 1ª instância.

Exercício	Tipo de despesa	Despesa glosada pela autoridade autuante	Resultado do julgamento na 1ª instância
2000	Despesas médicas	Glosa no valor de R\$ 2.000,00 (profissionais: Marcos André Malta Dantas – R\$ 1.200,00 e Marcos Amaral Simonete – R\$ 800,00)	Acatado o recibo do Profissional Marcos André Malta Dantas, no valor de R\$ 1.200,00. Glosa mantida no valor de R\$ 800,00.
2000	Despesa com instrução	Glosa de despesa de instrução no valor de R\$ 2.063,56	Matéria não impugnada. Definitiva na via administrativa
2000	Despesa com dependente	Dependente (menor pobre) Patrícia Pereira Bruni	Matéria não impugnada. Definitiva na via administrativa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11543.004049/2004-52
Acórdão nº : 106-16.475

2001	Despesa médica	Glosa no valor de R\$ 25.861,32 (profissionais: José Carlos Borlot – R\$ 4.690,00, Marcos André Malta Dantas – R\$ 1.550,00, Marcos Volpato Freire – R\$ 5.680,00 e Wilson Mauro Motta André – R\$ 5.250,00; Pessoas jurídicas: Scod-Sociedade Clínica Odontológica Ltda. – R\$ 7.320,60, Ortopedia Gonçalves Pereira Ltda. – R\$ 45,00 e Unimed Vitória – R\$ 1.325,72)	Acatados os recibos dos profissionais José Carlos Borlot, no valor de R\$ 4.690,00, e Marcos André Malta Dantas, no valor de R\$ 1.550,00. Glosa mantida no valor de R\$ 21.171,32 (recibos de Marcos Volpato, Wilson Mauro, Scod, Ortopedia Gonçalves e Unimed).
2002	Despesas médicas	Glosa no valor de R\$ 20.808,12 (profissionais: José Carlos Borlot – R\$ 4.190,00 e Wilson Mauro Motta André – R\$ 4.220,60; Pessoas Jurídicas: Scod-Sociedade Clínica Odontológica Ltda. – R\$ 6.750,00, Clínica Itapoã Ltda. – R\$ 5.476,80 e Unimed Vitória – R\$ 170,72)	Acatado o recibo do profissional José Carlos Borlot, no valor de R\$ 4.190,00. Glosa mantida no valor de R\$ 16.618,12 (recibos de Wilson Mauro, Scod, Clínica Itapoã e Unimed).

O contribuinte foi intimado do Acórdão da 1ª instância em 30/05/2005. Em 28/06/2005, interpôs recurso voluntário de fls. 242 a 263.

No voluntário, deduziu os seguintes argumentos:

- a autuação foi baseada em suposições, alegações de indícios inexistentes e não comprovados;
- depoimentos de terceiros foram desvirtuados, como no caso do médico Marcos André Malta Dantas, que afirmou que não tinha registros de antigos pacientes, e a fiscalização optou por presumir inidôneos os recibos expedidos por esse profissional em benefício do contribuinte;
- não poderiam os fiscais efetuar a autuação com base nas declarações dos médicos, presumindo, assim, uma remota conduta ilegal do contribuinte. Juntou acórdãos do Conselho de Contribuintes em socorro dessa tese;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11543.004049/2004-52
Acórdão nº : 106-16.475


- a Clínica Médica Itapoã Ltda. está ativa nos cadastros da Receita Federal e funcionando normalmente;
- trouxe excerto de sentença judicial que afasta a presunção de rendimentos com base em depósitos bancários;
- a multa aplicada é confiscatória e viola os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Trouxe doutrina e jurisprudência em sua defesa;
- ao final, requer que seja declarada a insubsistência do auto de infração, ou, alternativamente, acaso mantida as deduções, que a multa de ofício seja reduzida para 30%, em conformidade com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Em sessão plenária de 19/10/2006, esta Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes julgou o Recurso Voluntário nº 150.199, proferindo a decisão consubstanciada no Acórdão nº 106-15.909 (fls. 268 a 271). O contribuinte foi intimado dessa decisão em 10/05/2007, a qual ficou assim ementada:

PAF.PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – Reza o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 que da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos 30 (trinta) dias seguintes à ciência da decisão. Não sendo observado tal prazo, não se deve conhecer o Recurso.

Recurso não conhecido.”

A decisão foi assim resumida: “Por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso por intempestivo, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado”.

Ocorre que a Câmara incorreu em lapso manifesto ao considerar a data da intimação da decisão de 1ª instância como 20/05/2005, como reconhecido no Despacho da Presidente desta Sexta Câmara (fls. 293), que acolheu os embargos inominados opostos pelo recorrente, julgando-os procedentes, e determinou que o feito fosse novamente incluído em pauta de votação para apreciação do recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo. 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11543.004049/2004-52
Acórdão nº : 106-16.475

Sorteado o feito para este relator, colocamos o recurso em mesa para
votação.

É o Relatório. 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11543.004049/2004-52
Acórdão nº : 106-16.475

VOTO

Conselheiro GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS, Relator

Primeiramente, declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão de 1ª instância em 30/05/2005 (fls. 241) e interpôs o recurso voluntário em 28/06/2005 (fls. 242), dentro do trintídio legal.

O recurso voluntário foi acompanhado de arrolamento de bens (fls. 258/259).

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADIN 1976¹, relator o ministro Joaquim Barbosa, em sessão de 28/03/2007, declarou a inconstitucionalidade da garantia recursal prevista no art. 33, § 2º, do Decreto nº 70.235/72. Assim, despidendo qualquer consideração sobre o presente preparo recursal.

Não há argüição de qualquer preliminar.

No mérito, como se percebe no relatório, o sujeito passivo não atacou individualmente as glosas mantidas no Acórdão da Delegacia de Julgamento, preferindo afirmar que a autuação foi baseada em suposições, alegações de indícios inexistentes e não comprovados e depoimentos de terceiros desvirtuados, como no caso do recibo do médico Marcos André Malta Dantas, o qual, inclusive, foi acatado na decisão da DRJ. Ainda, não poderiam os fiscais efetuar a autuação com base nas declarações dos médicos, presumindo, assim, uma remota conduta ilegal do contribuinte.

¹ Decisão da ADI 1976: O Tribunal, por unanimidade, julgou prejudicada a ação relativamente ao artigo 33, caput e parágrafos, da Medida Provisória nº 1.699-41/1998, e rejeitou as demais preliminares. No mérito, o Tribunal julgou, por unanimidade, procedente a ação direta para declarar a inconstitucionalidade do artigo 32 da Medida Provisória nº 1.699-41/1998, convertida na Lei nº 10.522/2002, que deu nova redação ao artigo 33, § 2º, do Decreto nº 70.235/1972, tudo nos termos do voto do Relator. Votou o Presidente. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Marco Aurélio. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Licenciada a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente). Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Sepúlveda Pertence (art. 37, I, do RISTF). Plenário, 28.03.2007. Disponível a partir de: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 14 ago. 2007.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11543.004049/2004-52
Acórdão nº : 106-16.475

No exercício 2001, de acordo com a decisão de 1ª instância, a glosa de despesas médicas montou R\$ 21.171,32.

Para o que importa neste julgamento, foram considerados inidôneos para fim de dedução da despesa no IRPF, os recibos emitidos pelos profissionais Wilson Mauro Motta André (01 recibo no valor de R\$ 5.250,00, fls. 98), Marcos Volpato Freire (01 recibo no valor de R\$ 5.680,00, fls. 100) e pela pessoa jurídica Scod-Soc. Clínica Odontológica Ltda. (01 recibo no valor de R\$ 7.320,00, fls. 99). Houve ainda uma glosa de um recibo de uma empresa especializada em produtos ortopédicos, no valor de R\$ 45,00, e uma glosa parcial no montante das despesas da Unimed Vitória.

O profissional Wilson Mauro Motta André, intimado pela fiscalização (fls.153/154), informou que não prestou serviço ao recorrente ou a seus dependentes (fls. 155).

Já o profissional Marcos Volpato Freire, igualmente intimado pela fiscalização (fls. 144 e 147), informou que não encontrou qualquer registro de prestação de serviço profissional ao recorrente ou a seus dependentes (fls. 145). Ainda, na qualidade de responsável pela empresa Scod- Sociedade Clínica Odontológica Ltda., informou não ter encontrado qualquer registro de prestação de serviço a recorrente ou a seus dependentes (fls. 148).

O recorrente não trouxe qualquer documento ou alegação de fato que pudesse infirmar as declarações dos profissionais acima citados. Ficou em mera alegação abstrata, informando que a fiscalização não poderia questionar os recibos apresentados.

Inegavelmente, a fiscalização foi cuidadosa, intimando profissionais e fazendo diligências.

O contribuinte conseguiu o reconhecimento das deduções em relação aos recibos emitidos pelos profissionais Marcos André Malta Dantas e José Carlos Borlot, outrora glosados pela fiscalização.

No tocante aos recibos dos profissionais Marcos Volpato Freire, Scod-Sociedade Clínica Odontológica Ltda. e Wilson Mauro Motta André, **ficou silente e**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11543.004049/2004-52

Acórdão nº : 106-16.475

restrito a meras alegações abstratas, como já enfatizado. Os recibos glosados têm valores individuais acima de R\$ 5.000,00, o que dificulta o pagamento em espécie. O contribuinte poderia ter acostado a comprovação do efetivo pagamento. Entretanto, não o fez.

Dessa forma, é de se manter integralmente a glosa de despesas médicas do exercício 2001, na forma já definida pelo Acórdão da Delegacia de Julgamento.

No exercício 2002, de acordo com a decisão de 1ª instância, a glosa de despesas médicas montou R\$ 16.618,12.

Para o que importa neste julgamento, foram considerados inidôneos para fim de dedução da despesa no IRPF, os recibos emitidos pelos profissionais Wilson Mauro Motta André (no valor de R\$ 4.220,00, fls. 127), e pelas pessoas jurídicas Scod-Soc. Clínica Odontológica Ltda. (no valor de R\$ 6.750,00, fls. 129) e Clínica Itapoã Ltda. (no valor de R\$ 5.476,00). Houve ainda uma glosa parcial no montante das despesas da Unimed Vitória.

Como já informado, o profissional Wilson Mauro Motta André, intimado pela fiscalização (fls.153/154), informou que não prestou serviço ao recorrente ou a seus dependentes (fls. 155).

Já o profissional Marcos Volpato Freire, igualmente intimado pela fiscalização (fls. 147), na qualidade de responsável pela empresa Scod- Sociedade Clínica Odontológica Ltda., informou não ter encontrado qualquer registro de prestação de serviço a recorrente ou a seus dependentes (fls. 148).

No tocante ao recibo da Clínica Itapoã Ltda., o responsável, José Carlos Borlot, afirmou que a empresa encontra-se desativada desde 1992 e não reconheceu os serviços prestados ao recorrente.

Neste caso dos recibos emitidos pela Clínica Médica Itapoã Ltda., o recorrente informou que a empresa estava ativa nos cadastros da Receita Federal e funcionando normalmente. Na documentação juntada na impugnação, trouxe uma tela do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11543.004049/2004-52
Acórdão nº : 106-16.475

Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, extraído do sítio da internet da Receita Federal (fls. 221), uma certidão negativa de débitos junto a Secretaria de Fazenda do Espírito Santo (fls. 222) e pesquisa na internet do cadastro telefônico, com indicação da existência de linhas telefônicas (fls. 223/224).

Interessante notar que o contribuinte trouxe uma declaração do médico José Carlos Borlot que ratifica os recibos apresentados por esse profissional (fls. 225), e que outrora foram glosados pela fiscalização com base em um termo de negativa de prestação de serviço pelo mesmo profissional (fls. 159). A decisão da DRJ acatou tal retratação e validou os recibos.

Entretanto, em relação à Clínica Itapoã Ltda., cujo responsável é o mesmo médico José Carlos Borlot, o recorrente não conseguiu infirmar a declaração de fls. 163, no qual é afirmado que a Clínica se encontra desativada desde 1992, não reconhecendo o recibo ou a assinatura de quem pretensamente o tenha feito. A fiscalização informa que fez diligência, e constatou-se que a Clínica encontra-se fechada, aparentemente abandonada (fls. 166).

É de sabença geral que todos os cadastros fiscais na internet sofrem de desatualização congênita. São milhões de empresas com sua situação cadastral (e fática) em constante mutação. E, muitas vezes, tais alterações não são comunicadas ao fisco ou ao registro de comércio. Assim, é frágil a documentação extraída da internet e acostada nos autos como prova da existência da empresa.

O cadastro telefônico, na mesma linha, não é garantia de funcionamento da empresa no ramo médico.

Insistimos que o responsável pela empresa Clínica Itapoã Ltda. é o médico José Carlos Borlot, o qual prestou serviço válido a dependente do recorrente, e aquele informa que a empresa inexistiu de fato desde 1992. O recorrente não conseguiu infirmar tal declaração (fls. 163).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11543.004049/2004-52
Acórdão nº : 106-16.475

No tocante aos recibos emitidos pelo profissional Wilson Mauro Motta André e pela pessoa jurídica Scod- Sociedade Clínica Odontológica Ltda., valem todas as considerações já feitas referentes às glosas do exercício 2001.

De igual forma, os recibos individuais são da ordem de R\$ 5.000,00, e o contribuinte não trouxe qualquer comprovação do efetivo pagamento do serviço.

Assim, é de se manter integralmente a glosa de despesas médicas do exercício 2002, na forma já definida pelo Acórdão da Delegacia de Julgamento.

A alegação de que os AFRF autuantes utilizaram presunções para alicerçar o lançamento é infundada, já que os autos espelham um detalhado procedimento fiscalizatório. Na mesma linha, o paralelo com a sentença judicial que afastou a presunção da percepção de rendimentos com base em depósitos bancários é descabida, já que se trata de realidade fática e jurídica distintas.

Mantidas as glosas das despesas médicas, remanesceram as alegações de que a multa de ofício aplicada é confiscatória e viola os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, requerendo, ao final, o recorrente, que a multa de ofício seja reduzida para 30%, em conformidade com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Passa-se a análise da multa de ofício lançada.

Aquele que infringe a norma legal deve ser sancionado, desde que haja a sanção na norma em questão. Assim, a sanção é o conseqüente da infração. Na lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho²: "Com a realização da infração *in concreto* incide o mandamento da norma sancionante. Vale dizer: realizado o "suposto" advém a "conseqüência", no caso a sanção, conforme prevista e nos exatos termos dessa mesma previsão". Ainda na lição de Sacha Calmon³: "Multa é prestação pecuniária compulsória instituída em lei ou contrato em favor do particular ou do Estado, tendo por causa a prática de um ilícito (descumprimento de dever legal ou contratual)".

2 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias (Infrações Tributárias e Sanções Tributárias). 2. ed. Rio de Janeiro. forense, 2001. p. 39.

3 Op.cit., p.41.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11543.004049/2004-52
Acórdão nº : 106-16.475

A multa é uma sanção de ato ilícito. Assim, o contribuinte que infringiu a legislação tributária, quer pelo descumprimento de uma obrigação principal (não pagamento do imposto ou contribuição devida, no vencimento legal), quer de uma obrigação acessória (um fazer, um não fazer ou um suportar), será apenado, com aplicação da multa de ofício, que será concretizada com a lavratura de um auto de infração. No direito pátrio, não se perquire se o contribuinte agiu com dolo ou culpa. A responsabilidade é objetiva⁴.

Cabe enfatizar que essa multa pode ser pecuniária. Entretanto, a sanção não se materializa somente em multas pecuniárias. Quando há uma apreensão de mercadorias ou a aplicação de uma pena de perdimento, isto é a sanção do ato ilícito.

O descumprimento da norma tributária enseja a aplicação de multas, em regra, pecuniárias, porém, além das multas, pode ensejar a aplicação de norma penal em sentido estrito, como no caso do crime de sonegação fiscal. Na lição de Ruy Barbosa Nogueira⁵, há 05 tipos de sanções fiscais: penas pecuniárias, apreensões, perda de mercadoria, sujeição a sistema especial de fiscalização e interdições.

O recorrente ainda afirma que a multa aplicada viola os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Tais princípios são metajurídicos, nada informando no caso concreto. A aplicação livremente desses princípios poderia levar a declaração de inconstitucionalidade pelo julgador administrativo, com usurpação da função do poder judiciário. Ainda, como adiante se demonstrará, o Conselho de Contribuintes sumulou enunciado que impede o reconhecimento de inconstitucionalidade no âmbito desse colegiado administrativo.

Entretanto, as penalidades pecuniárias são regidas por diversos princípios informadores de sua exigência, estando alguns positivados no Código Tributário Nacional. Devem observar o princípio da legalidade, da interpretação mais favorável e da retroatividade benigna.

4 Art. 136 do CTN - Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

5 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 15. ed., São Paulo, Saraiva, 1999. p. 202.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11543.004049/2004-52
Acórdão nº : 106-16.475

O princípio da legalidade é o primeiro deles, estando positivado no art. 97 do CTN⁶. Pacífica na doutrina e jurisprudência, a necessidade de previsão legal expressa e estrita para imposição de multas pecuniárias. Os princípios da retroatividade benigna e interpretação mais favorável estão positivados no art. 106, II, e no art. 112, ambos do CTN, respectivamente.

Já o princípio do não confisco está estampado no art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988, sendo vedado a União, Estados, Distrito Federal e Municípios utilizar tributo com efeito de confisco.

Vê-se que a norma constitucional prevê o princípio do não confisco para o tributo. Porém, multa não é tributo. Tributo, na dicção do art. 3º do CTN, é "toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

Assim, a multa pecuniária é exatamente a exceção informada no art. 3º do CTN, ou seja, a sanção de ato ilícito.

No extremo, como já informado, a penalidade (a sanção pelo ato ilícito) na seara tributária poderá chegar até a aplicação de norma penal em sentido estrito, como no caso do crime de sonegação fiscal, com incidência de pena privativa de liberdade.

Assim, por tudo, incabível falar em confisco quando se trata de multas pecuniárias.

No caso vertente, especificamente tratando dos recibos médicos glosados, todo o rito processual comprovou que milita em desfavor de tais recibos a efetiva contraprestação dos serviços.

Os profissionais que pretensamente emitiram os recibos, quando confrontados no procedimento de fiscalização, negaram a autenticidade dos mesmos.

6 Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11543.004049/2004-52
Acórdão nº : 106-16.475

Atestaram que jamais prestaram os serviços profissionais que teriam, pretensamente, sido pagos pelo contribuinte.

A conduta do contribuinte no tocante aos recibos médicos rechaçados pela decisão de 1ª instância, em tese, se amolda ao estatuído no então vigente art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, combinado com o arts. 71 e 72, da Lei nº 4.502/64 (hoje, art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96).

Por último, aplicar a multa de ofício de 30% como pediu o recorrente, significaria, ainda, declarar a inconstitucionalidade da multa qualificada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Ocorre que o Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, como prevista na **Súmula 1ºCC nº 2**: “O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Assim, irretorquível o lançamento da multa qualificada sobre os créditos tributários originados das glosas decorrentes dos recibos médicos, no percentual de 150%.

Em face do exposto, VOTO por NEGAR provimento ao recurso voluntário interposto, mantendo integralmente o crédito tributário lançado na forma decidida pelo Acórdão de 1ª instância.

Sala das Sessões - DF, em 12 de setembro de 2007.

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS