



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

Processo nº	13851.000486/2005-20
Recurso nº	150.195 Voluntário
Matéria	IRPF - Exs.: 2000 a 2003
Acórdão nº	102-48.692
Sessão de	08 de agosto de 2007
Recorrente	CLOVIS PIRES DE OLIVEIRA CAMPOS
Recorrida	6ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001 e 2002

Ementa: DECADÊNCIA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Configurado o evidente intuito de fraude, o prazo para constituir o crédito tributário é de 5 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

IRPF - GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS - À luz do artigo 29 do Decreto 70.235 de 1972, na apreciação de provas a autoridade julgadora tem a prerrogativa de formar livremente sua convicção. Correta a glosa de valores deduzidos a título de despesas odontológicas e com psicóloga, cujos serviços não foram comprovados.

APLICAÇÃO DA MULTA DE 150% - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Comprovado que o contribuinte praticou atos eivados de ilicitudes, tendentes a acobertar ou ocultar as irregularidades, restando configurado o evidente intuito de fraude, nos termos dos art. 71 a 73 da Lei 4.502 de 1964, correta a aplicação da multa de ofício de 150%.

Preliminar rejeitada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luíza Helena Galante de

X

✓

Moraes (Suplente convocada) e Alexandre Lima da Fonte Filho que provêem parcialmente o recurso para desqualificar a multa.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
Presidente


ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA
Relator

FORMALIZADO EM: 24 SET 2007.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA e JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros SILVANA MANCINI KARAM e MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA.

Relatório

CLOVIS PIRES DE OLIVEIRA CAMPOS recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância proferida pela 5ª TURMA/DRJ – SÃO PAULO/SP II, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Trata-se de exigência de IRPF no valor original de R\$ 18.038,35 (inclusos os consectários legais até a data da lavratura do auto de infração).

Em razão de sua pertinência, peço vênia para adotar e transcrever o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

"(...)O interessado tomou ciência do Auto de Infração em 03/05/2005, conforme 'A. R.' (aviso de recebimento) de fl. 133.

3. Conforme 'Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal' (fl. 04) e 'Termo de Descrição Complementar Detalhada dos Fatos'(fls. 05 a 11) foram apuradas as seguintes infrações:

3.1. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS

3.1.1. Glosa de deduções com despesas médicas, pleiteadas indevidamente, conforme 'Termo de Descrição Complementar Detalhada dos Fatos'(fls. 05 a 11), em anexo.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor tributável</i>	<i>Multa (%)</i>
31/12/1999	R\$ 5.000,00	150,00
31/12/2000	R\$ 11.000,00	150,00
31/12/2001	R\$ 8.980,00	150,00
31/12/2002	R\$ 4.800,00	150,00

Enquadramento Legal:

Art. 11, § 3º, do Decreto-Lei nº 5.844/43;

Arts. 8º, inciso II, alínea 'a' e §§ 2º e 3º, 35 da Lei nº 9.250/95;

Arts. 73 e 80 do RIR/99.

4. No Termo de Descrição Complementar Detalhada dos Fatos'(fls. 05 a 11), foram consignadas as seguintes observações acerca do Auto de Infração objeto do presente:

4.1. O contribuinte deduziu, nas declarações de ajuste dos anos-calendário 1999 a 2002, despesas médicas acerca das quais, intimado, não apresentou as devidas comprovações.

4.2. Dentre as despesas médicas, aquelas declaradas como devidas ao profissional Ézer José Abuchaim, profissional que teve declarados inidôneos todos os recibos emitidos no período de 01/01/1997 e 31/12/2002, por ato administrativo (Ato Declaratório Executivo nº 01, de 06/02/2004, do Delegado da Receita Federal em Araraquara), foram glosadas, em função da não apresentação de comprovação da efetividade dos serviços prestados;

4.2. Já em relação às despesas médicas declaradas como devidas ao profissional Agnaldo Bento Aguiar Belizário, houve a glosa porque tal profissional declarou que jamais prestou serviços ao contribuinte ou seus familiares. Intimado, o contribuinte não comprovou a efetividade dos serviços, apenas registrou que houve engano, por parte de seu contador, uma vez que tais despesas foram incorridas junto à profissional



Ângela Maria Frigieri;

4.3. Já em relação às despesas médicas declaradas como devidas à profissional Ângela Maria Frigieri, em 2000 e 2002, intimado, o contribuinte não apresentou comprovantes da efetividade dos serviços e dos pagamentos declarados.

4.4. Para a despesa médica atribuída à Associação Feminina de Marília - Maternidade Gota de Leite, para o ano-calendário de 2001, no valor de R\$ 980,00, foi verificado que a despesa correspondia a despesas médicas incorridas por Cássia Alessandra Caldeira Campos, que não figura como dependente do contribuinte;

4.5. Registra que o contribuinte apresentou, em resposta às intimações, declaração do profissional Ézer José Abuchaim declarando que efetivamente recebeu os valores dos recibos glosados. A autoridade lançadora, entretanto, registrou que tal declaração não foi acolhida em razão de o contribuinte não estar incluído na lista extensiva (17 contribuinte) elaborada pelo profissional Ézer e que consta do Ato Declaratório nº 01, de 06/02/2004;

4.6. Ainda, registra que o Ato Declaratório Executivo nº 1, de 06/02/2004, que declarou inidôneos os recibos emitidos pelo profissional Ézer José Abuchaim, no período já mencionado, encontra-se embasado e lastreado por decisão judicial exarada nos autos do processo nº 2003.61.20.000420-9;

4.7. Registrhou também que os recibos apresentados pelo contribuinte como da lavra dos profissionais Ângela Maria Frigieri e Ézer José Abuchaim, de valores substanciais, acima de R\$ 400,00 e R\$ 500,00, respectivamente, traziam a observação de terem sido pagos em espécie;

4.8. Informou também que os profissionais Ézer José Abuchaim e Ângela Maria Frigieri foram condenados judicialmente, em 1ª instância, por crimes contra a ordem tributária envolvendo a emissão de recibos médicos;

4.9. Das informações prestadas pelo contribuinte, transferiu despesas, no valor de R\$ 3.000,00, anteriormente informadas como referentes a pagamento ao profissional Agnaldo Bento Aguiar Belizário, para a profissional Ângela Maria Frigieri, restando R\$ 1.800,00 a descoberto, uma vez que ao primeiro tinham sido declarados R\$ 4.800,00 como despesas médicas;

4.10. A autoridade fiscal concluiu que o contribuinte agiu com evidente intuito de fraude, ao declarar como existentes despesas médicas em serviços que não conseguiu comprovar terem sido realizados;

5. Em 01/06/2005, o contribuinte apresentou impugnação ao referido lançamento (fls. 135 e seguintes), alegando em síntese que:

5.1. Preliminarmente, ocorreu a decadência do direito de constituição do crédito tributário relativamente ao ano-calendário de 1999, uma vez que o lançamento do imposto de renda rege-se pelo disposto no art. 150, § 4º, isto é, após cinco anos passados do fato gerador considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário. Menciona jurisprudência administrativa que entende reforçar seus argumentos.

5.2. Assim, para o lançamento relativo ao ano-calendário 1999 teria ocorrido a decadência após 31/12/2004. Menciona a decisão do 1º Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 102-22.839/87, que afirma que o recibo de quitação firmado por pessoa física pela remuneração de serviços prestados é prova material, completa e suficiente da ocorrência do fato gerado do imposto.

18

5.3. Em seguida, impugna a multa agravada (150%), afirmando que o fisco não comprovou a fraude cometida pelo autuado, não comprovando, de forma objetiva, o evidente intuito de fraude, nem demonstrando que o contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Mencionou julgados do 1º Conselho de Contribuintes que entendeu sustentarem suas assertivas.

5.4. A seguir, prosseguindo, no mérito, informou que o contribuinte apresentou todos os recibos dos profissionais e cumpriu todas as solicitações do Fisco.

5.5. Afirma que a glosa das despesas foi feita arbitrariamente, sem provas materiais da inidoneidade dos recibos. A legislação não obriga ao pagamento em cheque nominativo. O Fisco autuou com base em meros indícios, carregados de subjetividade.

5.6. Que foi violado o princípio da legalidade, uma vez que não houve provas consistentes que levassem às glosas. Que, em função das condenações judiciais dos profissionais Ézer Abuchaim e Ângela Frigieri, deverão ser excluídos os créditos tributários exigidos do contribuinte, uma vez que, provado ficou que houve sonegação por parte dos profissionais e não do impugnante, sob pena de 'bis in idem'.

5.7. Traz à colação excertos de jurisprudência administrativa em que se afirma que somente com elementos suficientes pode-se provar a inidoneidade dos recibos, o que, no caso concreto, não foi feito pelo Fisco.

5.8. Que o Fisco não glosou os recibos emitidos pela Dra. Ângela no ano-calendário de 1998, demonstrando incoerência, uma vez que as provas são as mesmas da efetiva prestação dos serviços que as apresentadas e glosadas nos anos posteriores.

5.9. Também questionou o porquê do Fisco aceitar a declaração do Dr. Ézer alegando a prestação de serviços a 17 contribuintes e não aceitar sua declaração de que efetivamente prestou serviços ao impugnante. Não houve parâmetro legal para tal ato.

5.10. Citou decisão proferida pelo CSRF, Acórdão nº 01-02.628, de 11/08/1999, em que se afirmou: 'há de ser comprovada a inidoneidade dos documentos'. E mais: 'em matéria de prova, não se pode presumir. Ou é ou não é. Poderia a fiscalização, em exercício de seu pleno dever, intimar o profissional a declinar a efetividade do serviço prestado ao ora autuado. Entretanto, não o fez, tornando a acusação frágil..'

5.11. Citou também a decisão do 1º Conselho de Contribuintes, Acórdão nº 102-43.460, em que se afirmou que: 'apresentado recibo, com as indicações exigidas pela lei, nome e CPF do prestador de serviço, o tratamento realizado e paciente atendido, a obrigação do contribuinte foi cumprida, sendo absurda a exigência de extrato bancário ou cópia de cheque, pois seria exigir do contribuinte aquilo que a lei não o fez'. Os recibos cumprem os requisitos estampados no Regulamento do Imposto de Renda e portanto, somente caberia a exigência de apresentação de cheque ou outro comprovante de pagamento no caso de não ser possível a prova por documento que preenchesse as condições previstas na legislação;

5.12. Citou também outros julgados do 1º Conselho de Contribuintes em que se afirma que é necessário comprovar que os serviços não foram prestados, bem como, atendido os requisitos do art. 80 do RIR, os documentos revestem-se de certeza até prova em contrário, uma vez que a boa-fé se presume, enquanto que a má-fé precisa ser comprovada.

5.13. Quanto à condenação criminal dos Drs. Ézer e Ângela Maria, entende o contribuinte que a condenação atingiu os profissionais de saúde e não a ele. Além disso, os referidos profissionais confirmaram que prestaram serviços ao contribuinte, conforme declaração anexa e cópia da sentença que comprova que foram condenados;



5.14. Encerra sua peça impugnatória afirmando que a apresentação dos recibos e as declarações dos profissionais são provas suficientes e lícitas para que sejam restabelecidas as deduções efetuadas pelo impugnante, na ausência da prova da inidoneidade dos recibos, por parte do Fisco. Requer a declaração de improcedência do auto de infração."

A DRJ proferiu em 27 de outubro de 2005 o Acórdão nº 13604, do qual se extrai as seguintes ementas e conclusões do voto condutor (*verbis*):

"PRELIMINAR. DECADÊNCIA. ANO-CALENDÁRIO 1999. O prazo para constituição do crédito tributário pela Fazenda Nacional é de cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando o contribuinte apresenta a declaração de ajuste anual, subtraindo ao Fisco o conhecimento de fato gerador de imposto de renda e de fatos que poderiam levar à sua constatação. Preliminar rejeitada.

GLOSA DE DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. A existência de 'Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz' impede a utilização dos recibos como elementos de prova de serviços prestados, quando apresentados isoladamente, sem apoio em outros elementos. Na falta de comprovação, por outros documentos hábeis, da efetiva prestação dos serviços médicos, é de se manter o lançamento nos exatos termos em que efetuado.

GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS INCORRIDAS POR NÃO DEPENDENTE. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. Tratando-se de matéria não impugnada, é de se manter a glosa, nos exatos termos em que efetuada.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. APPLICABILIDADE. A multa de ofício agravada, prevista na legislação de regência, é de aplicação obrigatória nos casos de exigência de imposto decorrente de lançamento de ofício, não podendo a autoridade administrativa furtar-se à sua aplicação.

Lançamento Procedente"

Aludida decisão foi científica em 04/01/2006(AR fl. 174). O recurso voluntário, interposto em 02/02/06 (fls. 175-189), repisa as alegações da peça impugnatória, sendo encerrado nos seguintes termos (*verbis*):

"Em síntese, como ficou acima demonstrado, a apresentação dos recibos dos profissionais com as respectivas declarações, são provas suficientes e lícitas para que sejam restabelecidas as deduções efetuadas pelo recorrente. Caso contrário, caberia ao fisco provar a inidoneidade dos recibos, o que não o fez!

Pelo exposto, o contribuinte requer seja o presente RECURSO VOLUNTÁRIO conhecido e provido, reformando-se a r. decisão 'a quo' julgando-se improcedente o lançamento de R\$ 16.694,76 (Dezesseis mil, seiscentos e noventa e quatro reais e setenta e seis centavos), por ser medida de imperiosa e lídima JUSTIÇA!"

A unidade da Receita Federal responsável pelo preparo do processo, efetuou o encaminhamento dos autos a este Conselho em 02/03/2006 (fl. 206).

É o Relatório.

A

Voto

Conselheiro ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, 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.

Conforme relatado, remanesce em litígio crédito tributário referente a glosa de despesas médicas junto aos profissionais Ézer José Abuchaim (dentista) e Ângela Maria Frigieri (psicóloga), ambas com aplicação de multa qualificada.

A meu ver, no que tange ao imposto de renda das pessoas físicas, a dedução e glosa de despesas médicas é uma das matérias mais difíceis de julgar no âmbito do contencioso administrativo. Cada caso é um caso. Há que se verificar o conjunto probante reunido nos autos, as peculiaridades do contribuinte e as circunstâncias observadas no transcurso do processo. Nunca é demais lembrar que à luz do artigo 29 do Decreto 70.235 de 1972, na apreciação de provas a autoridade julgadora tem a prerrogativa de formar livremente sua convicção.

O artigo 8º da Lei nº 9.250 de 26/12/1995, que dispõe sobre a base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos determina:

"Art. 8º. A base de cálculo do imposto devido será a diferença entre as somas:

I – de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II – das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, bem com as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

O artigo 73 e § 1º do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999 estabelece:

"Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

§ 1º se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).

Conforme se depreende dos dispositivos acima, se intimado, cabe ao beneficiário provar que realmente efetuou o pagamento no valor constante no comprovante, bem assim a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado.

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 não só dos pagamentos, mas também dos serviços prestados pelos profissionais.

X

Vejamos os fundamentos do voto condutor da decisão recorrida acerca do litígio:

"20. Em procedimento interno da Delegacia da Receita Federal em Araraquara, foi constatada a emissão fraudulenta de recibos relativos a despesas médicas (lato sensu, isto é, incluídas aquelas referentes a serviços odontológicos, de fisioterapia, psicologia e outros correlatos) naquela jurisdição. Tal procedimento resultou na emissão de Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz. Relativamente ao profissional Ézer José Abuchaim, foi emitido o Ato Declaratório Executivo nº 01, de 06/02/2004 (fl. 22) em função da lavratura de Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, homologada pelo Delegado da Receita Federal em Araraquara/SP, que resultou na declaração de inidoneidade, para fins tributários, dos recibos emitidos pelo profissional, no período compreendido entre 01/01/1997 a 31/12/2002, com exceção de dezenove clientes, aos quais reconheceu haver prestado serviços, dentre os quais não se inclui o impugnante.

21. Em relação ao profissional Ézer José Abuchaim, tramita na Justiça Federal, em grau de recurso, processo, conforme extrato de pesquisa junto ao sistema processual do TRT-3ª Região, abaixo. Há condenação em primeira instância e versa sobre emissão de recibos odontológicos. (...)

22. Em relação à profissional Ângela Maria Frigieri, tramita na Justiça Federal, em grau de recurso, processo, conforme extrato de pesquisa junto ao sistema processual do TRT-3ª Região, abaixo. Há condenação em primeira instância e o processo versa sobre emissão de recibos de serviços de psicologia. (...)

23. As Súmulas de Documentação Tributariamente Ineficaz são o resultado de Processos Administrativos que se originaram de constatações fáticas, concretas, decorrentes de procedimento administrativo fiscalizatório, que atestou a inidoneidade de recibos/comprovantes emitidos por este profissional durante um certo lapso de tempo, concluindo serem os referidos documentos imprestáveis e ineficazes para dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física.

24. Assim, tendo em vista as dúvidas suscitadas acerca da autenticidade dos recibos de despesas médicas, caberia ao beneficiário do recibo provar que realmente efetuou o pagamento no valor nele constante, bem como o serviço prestado, para que ficasse caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução.

25. Desta forma, para que ele pudesse usufruir da dedução permitida em lei, deveria provar a efetividade dos serviços prestados. Tal seria possível mediante a apresentação de cópias de cheque, extratos bancários, laudos técnicos atestando o serviço prestado, etc, o que não ocorreu.

26. Em relação à profissional Ângela Maria Frigieri, as dúvidas quanto à efetividade dos pagamentos e dos recibos derivam da existência de condenação criminal por prática de emissão de recibos "frios", conforme extrato acima.

27. Concluindo, tendo em vista que não houve a comprovação por parte do contribuinte da efetiva prestação dos serviços de todos os profissionais acima citados, agravado pelo fato de que parte desses recibos não são legalmente passíveis de serem aceitos, em virtude das Súmulas de Documentação Tributariamente Ineficaz, há que se manter a glosa das deduções pleiteadas.

28. Quanto ao argumento de defesa da ocorrência de violação ao princípio de legalidade, entendo que não ocorreu, tendo em vista a autorização legal expressa nos termos do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 11 e § 3º e da Lei nº 9.250/95,

AS

art. 8º, § 2º. Estavam presentes razões para a exigência das comprovações de efetividade dos serviços e dos pagamentos.

29. Em relação ao argumento de defesa da ocorrência de duplo tratamento aos recibos emitidos pela profissional Ângela Maria, glosados nos anos-calendário 2000 e 2002, mas aceitos no ano-calendário 1998, não procede, uma vez que os procedimentos fiscalizatórios não abrangem todos os contribuintes em todos os anos-calendário, e sim, por amostragem, conforme critérios de imparcialidade próprios. O fato de não haver glosa nos recibos daquela profissional, no ano-calendário 1998, não implica que tais recibos tenham sido objeto de apreciação pelo Fisco e recebido o aval de idoneidade. Além disso, à época do trabalho de fiscalização, tal período já se encontrava atingido pelo efeito da decadência.

30. Em relação à não obrigatoriedade de pagamento por cheque nominativo, de fato tem razão o contribuinte, uma vez que a legislação não prevê tal necessidade. Entretanto, aqui, estamos diante da análise da força probatória de meras declarações de pagamento em espécie.

31. Estabeleceu o inciso III do parágrafo 2º do art. 8º da Lei nº 9.250/95, que poderão ser provados os pagamentos por meio de cheque nominativo. Ora, é faculdade concedida ao contribuinte, que dela se utiliza conforme necessitar.

32. Não obstante, abrindo mão do pagamento por meio do cheque nominativo, abre mão também de importante elemento de prova, caso haja dúvida quanto à idoneidade dos pagamentos.

33. Quanto ao argumento da autuação com base em meros indícios, parece-nos descabido, face às declarações do profissional Ézio José Abuchaim, ao documento oficial produzido (Ato Declaratório declarando inidoneidade), bem como a absoluta falta de comprovação do pagamento, tanto ao profissional Ézio quanto à profissional Ângela Maria.

34. Quanto ao argumento da falta de "parâmetro legal", ao serem levados em conta as declarações do profissional Ézio de que prestou serviços a 17 pacientes, dentre os quais não estaria o contribuinte e a não aceitação da declaração de fl. 63, observo que, as primeiras declarações foram prestadas em sede de processo administrativo fiscal, sem que houvesse procedimento fiscal instaurado contra o contribuinte, a segunda o foi durante o procedimento de fiscalização, razão pela qual enfraquecida sua força probatória.

35. Ainda, registre-se que estabelece o art. 373 do Código de Processo Civil, que o documento particular prova somente a autoria da declaração e não o fato em si. Já o Código Civil de 1916, estabeleceu no art. 131 e parágrafo único, correspondendo hoje ao art. 219 e parágrafo único, que as declarações presumem-se verdadeiras em relação aos signatários, não eximindo os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las.

36. Em relação à argumentação da ocorrência de "bis in idem", uma vez que os sonegadores teriam sido os profissionais Ézio José Abuchaim e Ângela Maria Frigieri, é descabida, uma vez que aqui trata-se de glosa de dedução da base de cálculo, enquanto nos profissionais emissores dos recibos trata-se de omissão de rendimentos.

38. Com relação às alegações do contribuinte de que a autuação foi efetuada com base em presunção e que a boa-fé do contribuinte deveria ser considerada a fim de permanecer as declarações apresentadas pelo defendant, cabe aqui ressaltar uma noção básica da teoria da prova no âmbito administrativo.



39. Na busca da verdade material – princípio este informador do processo administrativo fiscal – forma o julgador seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

40. É que o julgador administrativo não está adstrito a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo estabelecer sua convicção a partir do cotejamento de elementos de variada ordem – desde que estejam estes, por óbvio, devidamente juntados ao processo.

41. Assim é no processo administrativo fiscal, porque nesta seara, a comprovação fática do ilícito raramente é passível de ser produzida por uma prova única, isolada. No âmbito dos ilícitos de ordem tributária dificilmente ter-se-á um documento que ateste, isolada e inequivocamente, a prática de tais ilícitos; tal prova única, aliás, só seria possível, praticamente, a partir de uma confissão expressa do infrator, coisa que, como facilmente se infere, dificilmente se terá, por mais evidentes que sejam os fatos.

42. Na relação processual tributária, 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 da base de cálculo tributável. (...)"

A meu ver esses fundamentos não merecem reparos, pelo que peço vênia para adotá-los com razões de decidir.

Ora, o contribuinte, à época, era aposentado do INSS e empregado de uma empresa S/A (sociedade anônima), logo recebia seus proventos mediante crédito em conta corrente bancária. Portanto, deveria ao menos provar os saques para pagamento em dinheiro, afinal são aproximadamente R\$ 9,5mil de despesas em R\$32mil de rendimentos líquidos no ano 1999; R\$13mil em R\$31mil no ano de 2000 e R\$8mil de despesas médicas com esses profissionais em R\$32mil de rendimentos líquidos declarados em 2001 (fls. 116 a 130); ou seja: o contribuinte teria vertido no mínimo 25% de seus rendimentos para esses profissionais a cada ano.

O contribuinte não faz uma prova sequer da efetividade dos tratamentos dentários que alega ter recebido. E mais, tratam-se de profissionais sumulados pela Receita Federal e já condenados em primeira instância por crimes fiscais, conforme asseverado na decisão recorrida.

O fato de os aludidos profissionais terem assinados declarações afirmando que realizaram os tratamentos não basta para corroborar as alegações do recorrente, isso porque tratam-se de pessoas que reconhecidamente não merecem credibilidade. Mais a Mais seria possível fazer prova ao menos dos tratamentos dentário, pois, ninguém realiza tratamentos desse montante sem solicitar ao menos uma radiografia. O contribuinte poderia ter apresentado, ainda, laudos de outros profissionais, corroborado por exames técnicos, comprovando os tratamentos recebidos.

Quanto a alegação de decadência, entendo que deva ser apreciada juntamente com a qualificação da multa, haja vista que, caso afastada a multa qualificada, há entendimentos que haveria decadência no ano de 1999.



Contudo, uma vez mantida a aplicação da multa qualificada, no ano-calendário de 1999, conforme adiante fundamentado, não há que falar em decadência. Isso porque, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, não se homologa o lançamento quando apurado dolo, fraude ou simulação.

Comprovada a fraude, o prazo decadencial é contado na forma do art. 173, inciso I do CTN, ou seja, cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado.

Estamos tratando do IRPF devido no ajuste anual, ou seja, fato gerador em 31/12/1999. À luz da jurisprudência desse Conselho, função da fraude, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 1º/01/2001, com término em 31/12/2005. Portanto, a confirmação do evidente intuito de fraude, desloca a contagem do prazo decadencial para o prazo do art. 173 do CTN. Nesse sentido, cite-se a ementa de um dos inúmeros julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre a matéria.

"IRRF – IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - DECADÊNCIA Nos casos de tributos sujeito ao regime de lançamento homologação o prazo decadencial inicia com a ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Lançamento realizado após a homologação tácita não subsiste. (Lei 5.172/66 art. 150 parágrafo 4º). RECURSO IMPROVIDO. " Acórdão CSRF/01-04.907, sessão de 17/02/2004.

No que tange à multa qualificada sobre as glosas de despesas médicas, a meu ver, *in casu*, configurou-se o evidente intuito de fraude do contribuinte quando reduziu a base de cálculo do IRPF devido, declarando ter feito pagamentos de serviços médicos em montantes de superiores a 25% da renda líquida tributável declarada.

Não é razoável que uma pessoa esclarecida, que recebe rendimentos mediante crédito em conta-corrente, não saiba que poderá estar incorrendo em crime fiscal quanto busca reduzir 1/4 da base de cálculo de seu imposto de renda, declarando despesas que efetivamente não foram pagas/incorridas. Portanto, a ação dolosa ocorreu já no ato do preenchimento da declaração.

Repto: as despesas odontológicas podem ser comprovadas mediante radiografias ou laudos de outros profissionais. Os recibos de dentistas apresentados pelo contribuinte sequer discriminam o tratamento efetuado.

Não se diga aqui que o contribuinte não sabia o que estava fazendo, que teria sido mero equívoco, pois, adotou a mesma prática por três anos consecutivos. Se o contribuinte tivesse pago os aludidos valores pelos tratamentos que diz ter recebido desses profissionais, mesmo que não tivesse emitido cheques, poderia, ao menos apresentar os extratos bancários, comprovando os saques, pois, seus rendimentos são todos creditados em conta-corrente.

Enfim, formei convencimento que, no presente caso, configurou-se o evidente intuito de fraude, condição indispensável para aplicação da multa de 150%, conforme disposto no artigo 44, inciso II da Lei 9.430/1996 (verbis):

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

- cento e cinqüenta 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." (grifei)



Por seu turno, o arts. 72 da Lei n.º 4.502/1964, assim reza:

"Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento. " (grifei)

Frise-se: ao pleitear a dedução de despesas médicas que efetivamente não pagou, conforme comprovado nos autos, o contribuinte tentou modificar a base de cálculo do fato gerador da obrigação tributária, reduzindo-o para menor.

Essa prática revela uma conduta dolosa e premeditada. Tal situação fática se subsume perfeitamente ao tipo previsto no art. 72 da Lei n.º 4.502/1964, acima grifado.

O entendimento aqui manifestado é corroborando por outros julgados dos Conselhos de Contribuintes a exemplo dos seguintes acórdãos:

"REDUÇÃO INDEVIDA DE IMPOSTO - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INEXISTENTES - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA - Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 44, II, da Lei n.º 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 n.º 4.502, de 1964. Caracteriza evidente intuito de fraude, autorizando a aplicação da multa qualificada, a prática reiterada de redução de imposto de renda devido, através da informação de valores de deduções de despesas inexistentes, comprovado por meio de circularizações efetuadas pela autoridade lançadora junto às empresas beneficiárias das despesas declaradas.. " Acórdão 104-21.460 de 22/03/2006.

"MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - DESPESA INEXISTENTE. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A dedução, na Declaração de Rendimentos a título de despesas médicas, que o contribuinte sabe inexistentes, caracteriza evidente intuito de fraude e legitima a exasperação da multa de ofício, nos termos do art. 44, II da Lei nº 9.430, de 1996. " ACÓRDÃO 104-22.137 de 04/12/2006.

Sendo assim, mantenho a multa qualificada sobre o IRPF devido.

Conclusão

Por todo o exposto, oriento meu voto no sentido de REJEITAR a preliminar de decadência e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões- DF, em 08 de agosto de 2007.


ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA