



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	13851.001274/2004-89
Recurso nº	147.333 Voluntário
Matéria	IRPF - Exs.: 2000 a 2002
Acórdão nº	102-48.744
Sessão de	13 de setembro de 2007
Recorrente	MANOEL TRIGOLLI RIVERA
Recorrida	7ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2000, 2001, 2002

NULIDADE - ATO ADMINISTRATIVO - COMPETÊNCIA - O Auditor-Fiscal da Receita Federal é competente para formalizar a exigência de tributo por meio do lançamento de ofício.

NULIDADE - ATO ADMINISTRATIVO - ASPECTOS FORMAIS - Observados os demais requisitos legais quanto à forma do ato administrativo e constatada a inexistência de prejuízos à pessoa física, a falta de indicação da hora da lavratura, infração à norma reguladora do Auto de Infração, deve ser desconsiderada e mantida a sequência processual.

IMPOSTO DE RENDA - DEDUÇÃO - REQUISITOS - Para que o pagamento de despesa médica seja considerado como dedutível da renda tributável anual, este deve ser especificado e comprovado, na forma prevista em lei.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - O artigo 44, inciso II, da Lei 9.430, de 1996, ao dispor sobre a aplicação da multa qualificada, determina a caracterização do evidente intuito de fraude.

Preliminares rejeitadas.

Multa desqualificada.

Recurso negado.

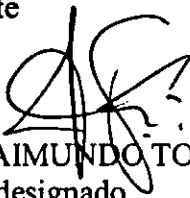
D

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade. Por maioria de votos, DESQUALIFICAR a multa em relação aos recibos emitidos pelo fisioterapeuta. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Moisés Giacomelli Nunes da Silva que também desqualificam a multa relativa às despesas médicas e os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka (Relator) e Leila Maria Scherrer Leitão que não desqualificam a multa. Designado o Conselheiro José Raimundo Tosta Santos para redigir o voto vencedor. No mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Luísa Helena Galante de Moraes e Moisés Giacomelli Nunes da Silva que provêem parcialmente para restabelecer a glosa referente às despesas com fisioterapia.



LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
Presidente



JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS
Redator designado

FORMALIZADO EM: 05 MAI 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ROBERTO WILLIAM GONÇALVES (Suplente convocado). Ausente, justificadamente, a Conselheira SILVANA MANCINI KARAM.

Relatório

O processo tem centro na exigência de ofício de crédito tributário em montante de R\$ 28.863,93, resultante de glosa de deduções por despesas médicas do ano-calendário de 1999, em valor de R\$ 13.560,00, em 2000, R\$ 11.250,00 e em 2001, R\$ 12.800,00; despesas com instrução, do ano-calendário de 1999, em valor de R\$ 1.095,00, em 2000, R\$ 1.225,00 e em 2001, R\$ 1.394,00, todas identificadas por meio de confronto entre a situação fática e as autorizações e requisitos contidos no artigo 8º, II, "a" e "b", da Lei nº 9.250, de 1995.

O crédito foi formalizado pelo Auto de Infração, de 16 de novembro de 2004, fl.03, com ciência em 22 desse mês e ano, fl. 59, e composto pelo tributo, os juros de mora e a multa de ofício, prevista no artigo 44, II, da referida lei para o primeiro grupo de infrações, enquanto ao segundo, a penalidade prevista no inciso I, desse artigo.

Nos períodos verificados o contribuinte percebeu rendimentos decorrentes do trabalho prestado para pessoas jurídicas, do qual resultou renda tributável de R\$ 44.485,57, R\$ 36.019,31 e R\$ 42.783,22, anos-calendário de 1999, 2000 e 2001, respectivamente, enquanto as despesas médicas representaram cerca de 32%, 33% e 31%, respectivamente, da renda tributável. Nesses exercícios, sua esposa constou como dependente nas Declarações de Ajuste Anual – DAA, fls. 13, 17 e 20.

A verificação encontra-se detalhada no "Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal", fls. 10 e 11, no qual consta que o contribuinte informou sobre os pagamentos das deduções terem sido efetuados em espécie (dinheiro) ou cheques de terceiros, e ainda quanto aos documentos comprobatórios e sobre a parte da legislação na qual não há obrigação de prova de pagamento dos serviços mediante cheque nominativo.

Foram apresentados os seguintes documentos para comprovar os serviços relativos às deduções:

a) em relação às despesas médicas, cópias autenticadas dos recibos fornecidos pelos profissionais Marcelo de Felice Esteves, fisioterapeuta - Valores utilizados - R\$ 4.000,00, AC – 1999; R\$ 1.470,00 – AC – 2000, fls. 15 e 19 - e Jairo Caetano Baptistini, dentista - R\$ 9.560,00 – AC – 1999; R\$ 9.780,00 – AC – 2000; R\$ 12.800,00 – AC – 2001, fls. 15, 19 e 21 - estes últimos, foram reforçados com cópias das declarações prestadas por duas testemunhas que teriam conhecimento sobre a prestação de tais serviços odontológicos, fls. 54 e 55.

b) Despesas com instrução - cópias dos contratos de prestação de serviços firmados com o Externato Santa Terezinha.



As despesas médicas foram glosadas em razão da inidoneidade dos recibos, ou seja, imprestáveis e ineficazes para dedução nas DIRPF's dos anos-calendário sob verificação, fl. 11, com fundamento nos seguintes aspectos: os recibos emitidos Jairo Caetano Baptistini, em face da falta de comprovação do efetivo pagamento, da falta de especificação do mal, da declaração prestada pelo profissional no sentido de que vendeu recibos em todos os anos verificados, que não prestara serviços a este contribuinte, nem a qualquer membro de sua família, que vivia às expensas de sua filha, funcionária da prefeitura municipal de Araraquara, a qual percebia cerca de R\$ 600,00 mensais, não possuía bens, vivia em imóvel locado por R\$ 180,00 e sua esposa estava com mal de Parkinson, fls. 12 e 30. Já os recibos emitidos por Marcelo de Felice Esteves não foram acolhidos pela falta de comprovação do efetivo pagamento, falta de especificação do tratamento e porque não informados na Declaração de Ajuste Anual deste.

As infrações relativas às despesas com instrução resultaram de apropriação de valores superiores ao limite anual de R\$ 1.700,00.

Foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais, por meio do processo administrativo n.º 13851.001275/2004-23, apensado ao presente.

Interposta a impugnação, a lide foi julgada em primeira instância conforme Acórdão DRJ/SPOII n.º 11.902, de 22 de março de 2005, fl. 79, oportunidade em que se decidiu, por unanimidade de votos, pela procedência do feito.

Inconformado com o posicionamento contrário às suas pretensões, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, considerado tempestivo, uma vez que a ciência da decisão de primeira instância ocorreu em 6 de maio de 2005, conforme declaração de ciência, fl. 95, enquanto a recepção do primeiro, em 06 de junho desse ano, fl. 99.

O recorrente:

1. afirma que o Mandado de Procedimento Fiscal-MPF é nulo de pleno direito, pois foi lavrado por delegado substituto que não teria competência para emitir essa espécie de documento. Entende que a decisão *a quo* utilizou das normas presentes nos artigos 142, do CTN, e 38, da Lei n.º 8.112, de 1990, para se posicionar pela legalidade da autoridade emitente - "delegado substituto" - e pelos poderes para emitir o dito documento, quando em seu entender, as normas dos artigos 6º, da Portaria MF n.º 1.265, de 1999 e 1º, da Portaria SRF n.º 407, de 2001, teriam revogado tacitamente tais dispositivos. Seguindo o raciocínio, entendimento no sentido de que se válida a premissa da primeira instância, de que a autoridade administrativa prevista no artigo 142, do CTN, teria amplitude genérica, a autoridade fiscal também poderia emitir o MPF. Conclui com pedido pela nulidade do Auto de Infração por vício formal.



2. Protesta pela nulidade do Auto de Infração por conter falhas formais, caracterizadas pela falta de requisitos obrigatórios, como a indicação da data e hora da lavratura, com fundamento nos arts. 5º, da Instrução Normativa SRF nº 94, de 1997 e art. 5º da MP nº 2.175-27, de 2001.

3. A qualificação da multa seria inadequada porque o fisco não teria comprovado a existência de dolo ou fraude em confronto com a documentação comprobatória apresentada pelo contribuinte.

4. Afirmado que a pessoa fiscalizada atendeu todas as solicitações da autoridade fiscal; que não há nos autos provas materiais para a glosa dos recibos; as normas contidas no RIR/99 sobre a matéria não conteriam determinação para que comprovasse a dedução por meio do efetivo pagamento. Questiona a defesa a teórica contradição entre as afirmativas do fisco, no sentido de que as declarações não teriam valor probatório para acolher a dedução, no entanto, aceita apenas a declaração do profissional Jayro Caetano Baptistini quanto à não execução de serviços profissionais odontológicos para destituir os recibos apresentados; ainda, sobre a falta de questionamento desse profissional quanto a extratos bancários, livro caixa, etc. Teria a autoridade fiscal utilizado de presunção simples para descaracterizar os documentos apresentados pela pessoa fiscalizada, com ofensa, portanto, ao princípio da legalidade.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Atendidos os pressupostos de admissibilidade, o recurso deve ser conhecido.

A nulidade do feito com fundamento na incompetência da autoridade responsável pelo Mandado de Procedimento Fiscal-MPF já foi bem justificada e fundamentada em primeira instância, motivo para que, com a devida vênia, traga para compor este voto os argumentos e fundamentos daquele ato, fl. 84 a 86.

Resta esclarecer à defesa que as normas constantes dos artigos 6º, da Portaria MF nº 1.265, de 1999 e 1º, da Portaria SRF nº 407, de 2001, não poderiam revogar tacitamente os dispositivos legais trazidos como fundamento ao referido ato. Válido lembrar que os atos normativos devem restringir-se ao campo de validade da lei e não ultrapassar esse limite por força da prevalência do princípio da legalidade.

A competência para a verificação fiscal inerente aos tributos e contribuições administrados pela União encontra-se determinada pela Lei n.º 2.354 de 29 de novembro de 1.954, artigo 7.º, que alterou o artigo 124 do Decreto n.º 24.239, de 1947. O cargo de Auditor-Fiscal foi criado pelo Decreto-lei n.º 2.225, de 1985, que por sua vez substituiu o anterior de Fiscal de Tributos Federais, Grupo TAF-601. Este último, decorreu da Lei nº 5.645, de 10 de dezembro de 1.970, que estabeleceu diretrizes para a classificação de cargos do Serviço Civil da União e das autarquias federais, mais especificamente, do artigo 3.º, VI, onde agrupadas as atividades de tributação, arrecadação e fiscalização.

Assim, o cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal tem por atribuição legal as atividades de tributação, arrecadação e fiscalização, herdadas do grupo TAF-601 e do artigo 124 do Decreto n.º 24.239, de 1.947, alterado pelo artigo 7.º da Lei n.º 2.354, de 1.954.

Em seguida, esclarecimentos e justificativas sobre as colocações postas pela defesa a respeito da possível emissão de MPF pela autoridade fiscal em detrimento da autoridade indicada nas ditas Portarias ou de seu substituto.

Apesar da competência para fiscalizar, por decorrência de previsão legal, ser *exclusiva* do Auditor-Fiscal da Receita Federal, o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF é portador de ordem para a execução do procedimento investigatório e determinação de prazo para a conclusão.



A presença de *ordem* é possível extrair da norma do artigo 2.º, da Portaria SRF nº 1.265, de 1999, que instituiu referido instrumento de controle¹:

"Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em nome desta, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal - AFRF e instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal - MPF." (Grifei)

O prazo para a conclusão decorre das normas posta no artigo 7º, IV, da Portaria SRF nº 3.007, de 2001.

Essa fundamentação legal associada às informações contidas no MPF permitem concluir que a Administração Tributária pretendeu configurar sua ação fiscal perante o público externando: a qualificação do funcionário habilitado ao fim proposto para evitar que terceiros ajam em seu lugar; o conceito de ação fiscal para coibir qualquer outro tipo de exigência; o prazo, a fim de que o prolongamento da permanência junto ao fiscalizado fosse exceção, e a documentação que lhe permitisse vincular o trabalho à Administração Tributária, o MPF.

Então, o objetivo dessa medida foi aprimorar os controles sobre as diversas modalidades de ações fiscais, afastar a presença de falsos funcionários agindo em nome da SRF e a própria possibilidade de corrupção de seus agentes.

A nulidade do processo ou do feito em função do MPF poderia ser objeto de protesto com fundamento no desconhecimento da autoridade superior, fato que levaria a concluir que o Auditor estaria agindo em nome próprio, ou por eventual cerceamento do direito de defesa, motivado pela ausência de qualquer das informações nele contidas, ou, ainda, pela incompetência da autoridade fiscal, porque distinta daquela eleita pela Administração Tributária, ou de outra que estaria impedida de continuar na ação fiscal pelo tempo decorrido.

Como se observa, o contribuinte atendeu às Intimações efetuadas e em nenhum momento anterior à lavratura do Auto de Infração contestou qualquer aspecto decorrente do MPF, no qual se poderia incluir o prazo, a autoria, o tributo em fiscalização, entre outros. Esse fato demonstra que eventual ausência não prejudicou a defesa.

Ad argumentandum, eventual ausência desse ato administrativo no processo, regra geral, não constitui causa para a nulidade do feito, mas apenas uma falta processual, caracterizada pelo

¹ Esse texto legal é mantido no artigo 2º da Portaria SRF nº 3.007, de 2001: Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF) e instaurados mediante Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).



descumprimento da ordem contida nos artigos 20 e 21, II, da Portaria SRF nº 3.007, de 2001.

"Portaria SRF nº 3.007 - Art. 20. Os MPF emitidos e o demonstrativo de que trata o § 2º do art. 13, incluindo as modificações efetuadas no curso do procedimento fiscal, constarão no processo administrativo fiscal que venha a ser formalizado e convalidarão o procedimento fiscal em si.

Art. 21. Os MPF de que trata esta Portaria serão emitidos em três vias, que terão as seguintes destinações:

I - sujeito passivo;

II - processo administrativo fiscal, quando instaurado; (...)"

O outro aspecto que poderia invalidar o procedimento seria o desconhecimento da autoridade superior. Essa hipótese é inválida nesta situação porque se confirma a determinação originária do superior da autoridade fiscal, citado no início.

O terceiro aspecto para fundamento à invalidade do feito seria a falta de competência da autoridade fiscal.

Conforme explicitado no início, a competência para lavratura de exigências fiscais, há algum tempo é, por determinação legal, do Auditor-Fiscal da Receita Federal. Eventual falha na substituição dessa autoridade pelo transcorrer do tempo de permanência na execução do procedimento investigatório não constituiria causa para a nulidade do feito por incompetência, mas, apenas, a uma infração administrativa a ser verificada por processo disciplinar. Como esse tipo de ordem é submetida a controle administrativo, eventual descumprimento é objeto de verificação administrativa interna e punível com as sanções previstas inerentes ao vínculo trabalhista.

Dessa análise, conclui-se que a emissão do MPF pela autoridade substituta não constituiu ilegalidade, não causou prejuízos ao contribuinte, não caracteriza vício formal no ato administrativo de exigência, e que eventual ação fiscal não revestida desse documento situa-se no âmbito da legalidade quando tem autoria em autoridade competente.

Na seqüência, protesta a defesa pela nulidade do Auto de Infração por conter falhas formais, caracterizadas pela falta de requisitos obrigatórios, como a indicação da data e hora da lavratura, com fundamento nos arts. 5º, da Instrução Normativa SRF nº 94, de 1997 e art. 5º da MP nº 2.175-27, de 2001.

Apesar de conter infração a uma parte da norma contida no artigo 10, do Decreto nº 70.235, de 1972, caracterizada pela ausência de um dos requisitos nela constante, a hora da lavratura, o Auto de Infração não é nulo por essa falta. Verifica-se que a pessoa fiscalizada teve



ciência do referido ato e dos demonstrativos que o integram por meio de correspondência encaminhada por via postal e recebida em momento bastante posterior à lavratura, 22 de novembro de 2004, conforme Aviso de Recebimento – AR, fl. 59. O direito ao exercício da ampla defesa, garantido em momento anterior pelo acesso aos dados do procedimento investigatório, teve início formal para interposição de protesto contra a exigência, a partir desse momento, na forma do artigo 15, do Decreto nº 70.235, de 1972. Ressalte-se que a validade do ato administrativo para fins de exigência depende da efetiva publicidade deste para que possa permitir o direito à ampla defesa, na forma do artigo 2º, I, V e VIII, da Lei nº 9.784, de 1999.

Como afirmado, a ausência de data e hora não implicou em prejuízo a ampla defesa e mesmo que assim fosse poderia ser sanada de acordo com a norma do artigo 60, do referido Decreto.

Outra questão levantada pela defesa teve por objeto a falta de motivos para a qualificação da penalidade, com fundamento na inexistência de prova quanto ao dolo.

Essa questão decorre de inadequada interpretação do texto legal.

Regra geral, as infrações tributárias são consideradas de natureza *objetiva*, ou seja, independem da *vontade* daquele que a comete, por força de previsão legal contida no artigo 136, do CTN.

Para que a infração tenha característica de subjetividade é necessário que seja demonstrada e comprovada a intenção da pessoa em não cumprir a determinação contida na lei.

A situação denota utilização de dedução por despesas médicas consideradas pela Administração Tributária como não efetivadas, justamente porque a documentação apresentada pela pessoa fiscalizada não atende os requisitos postos na lei reguladora desse benefício.

O artigo 8º da Lei nº 9.250, de 1995, contém *autorização* para as deduções e as *restrições* ou *requisitos* para que se usufrua do benefício, conforme possível extrair de seu texto na parte que interessa à questão.

Lei nº 9.250, de 1995 - Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

(...)

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais,



bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

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

(...)

§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

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

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

§ 3º As despesas médicas e de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo do imposto de renda na declaração, observado, no caso de despesas de educação, o limite previsto na alínea b do inciso II deste artigo. "(g.n.)".

A autorização da norma indicada é conformada com algumas restrições para utilização do benefício, conforme possível de extrair das normas contidas nos § 2º e 3º. Dentre estas, aquela contida no item III, do §2º, em que se exige a *especificação* e a *comprovação* dos pagamentos, como uma das condições ao benefício tributário: "*III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, (...)*"

A *especificação* tem por objeto permitir a constatação do mal pela autoridade fiscal, em caso de dúvidas sobre a veracidade dos documentos comprobatórios, considerado que sempre é possível verificar outros documentos fiscais e no âmbito civil relativos à presença do mal, como notas fiscais de laboratórios, atestados, afastamentos do trabalho, etc.; enquanto a *comprovação* do pagamento, meio de identificar que



houve a efetiva entrega do dinheiro ao profissional, não apenas aquele caracterizado pelo recibo portador da identificação do profissional, mas também por meio de cheques, como a própria norma contém exceção ao recibo, pela presença de cheque nominativo. Observe-se que o cheque, cheque nominativo ou a retirada de dinheiro em banco permite constatar, além do valor, o aspecto temporal do fato considerado, porque a instituição bancária detém registros contábeis sobre todas as suas atividades financeiras, fiscalizados pelo Banco Central do Brasil e de conhecimento dos correntistas; já um recibo, isolado, pode ser emitido em qualquer tempo, porque desvinculado de elementos fixadores do aspecto temporal do fato de fundo.

A pessoa fiscalizada apresentou recibos *genéricos* emitidos pelos profissionais que teoricamente teriam prestados os serviços. Os comprovantes de pagamentos não contém especificação do tratamento realizado, apenas referência a serviços prestados, como sessões de fisioterapia Joelho e RPG, ou tratamento dentário em (...) sem que fosse *especificado* o problema que demandou o tratamento, fls. 39 a 50.

A autoridade fiscal verificou junto aos profissionais sobre a emissão destes e constatou que Jairo Caetano Baptistini, não prestou serviços ao contribuinte em tela, nem a seus familiares nos anos de 1999, 2000 e 2001, conforme declaração à fl. 12.

Já Marcelo de Felice Esteves, fisioterapeuta, não inseriu os valores teoricamente percebidos na Declaração de Ajuste Anual.

Em complemento à falta de atendimento das condições previstas na lei, quando questionado pela autoridade fiscal, nenhum outro documento trouxe o contribuinte ao processo para oferecer informações sobre o tipo do mal que demandou os tratamentos teoricamente pagos, nem tampouco documentos que permitissem a efetiva comprovação da entrega do dinheiro ao profissional.

Para compor o conjunto probatório contrário à apropriação do benefício, Jairo Caetano Baptistini declarou que não prestara qualquer serviço ao contribuinte e à família deste e complementou com informação de que praticava a venda de recibos por quantias equivalentes a 4% a 5% dos valores dos recibos e que o agenciador, o contador, ficava com 1% a 2% dessa importância. Além desses detalhes, em 31 de maio de 2004, esse profissional afirmou que vivia às expensas de sua filha que trabalhava na prefeitura de Araraquara e percebia R\$ 600,00 mensais, fl. 30.

O outro profissional não declarou que percebera rendimentos dessas pessoas.

Ainda a compor o conjunto probatório contrário à concessão do benefício, o montante dos pagamentos a esses profissionais, fl. 15: Jairo Caetano Baptistini - R\$ 9.560,00 - AC - 1999; R\$ 9.780,00 - AC -



2000; R\$ 12.800,00 – AC – 2001 e Marcelo de Felice Esteves - Valores utilizados - R\$ 4.000,00, AC – 1999; R\$ 1.470,00 – AC – 2000 - que teria sido efetivado sem a utilização de cheques ou com cheques de terceiros, no entanto estes últimos sem qualquer indicação de dados.

Essa forma de agir não constitui regra para a maioria dos cidadãos deste País, pois comum é o pagamento de valores significativos com cheques ou cartões, ou ainda, com cheques pré-datados, esta última modalidade decorrência das dificuldades inerentes ao ajuste do orçamento doméstico em função da renda percebida. Observe-se que a renda tributável declarada desta pessoa não é elevada e que a esposa declarou em conjunto, na condição de dependente nos três exercícios verificados.

Ressalte-se, ainda, que a renda declarada pela pessoa, conforme bem salientado no julgamento *a quo*, tem origem apenas nas relações com pessoas jurídicas, espécie de vínculo que, regra geral, implica em pagamento único e mensal, com cheque nominativo ou depósito em conta-corrente.

Assim, verifica-se que o contribuinte apresentou uma prova direta para usufruir do benefício, os recibos, que, no entanto, não se presta para esse fim porque deixa de atender os requisitos da lei. E, na sequência investigatória, o contribuinte não conseguiu trazer outros elementos que permitissem concluir pela efetividade dos pagamentos aos profissionais prestadores dos teóricos serviços, objeto da dedução e, em contrapartida, o fisco erigiu um conjunto probatório indireto contrário para compor a exigência centrada na inexistência dos ditos pagamentos.

A partir desses dados é possível esclarecer à defesa sobre a validade das declarações.

Realmente uma declaração isolada não se presta como prova suficiente sobre a validade da existência de seu conteúdo, mas começo de prova, indício. Refiro-me à declaração prestada por Jairo C Baptistini. No entanto, essa declaração agregada a outras provas indiciárias sobre o fato considerado pode integrar o conjunto probatório indireto sobre a existência ou não deste.

Nesta situação, o referido conjunto probatório indireto sobrepõe-se à prova direta dada pelos recibos trazidos ao processo pela pessoa beneficiária.

Conveniente breve digressão a respeito da prova direta e indireta.



Segundo Suzy Gomes Hoffmann², “*prova é a demonstração – com o objetivo de convencer alguém – por meios determinados pelo sistema, de que ocorreu ou deixou de ocorrer um certo fato*”.

Como esclarece Paulo C B Bonilha³, o *objeto* da prova é o fato por provar-se, e sob esse aspecto, as provas podem dividir-se em *diretas* e *indiretas*. Seguindo tais ensinamentos, a prova *direta* refere-se ou consiste no próprio fato probando, enquanto a prova *indireta* tem por referência fato distinto deste, por via do qual se chega, de forma mediata, ao fim colimado. São provas indiretas as presunções e os indícios.⁴

Trazendo ao voto os ensinamentos de Maria Rita Ferragut⁵ ao discorrer sobre a prova indiciária, tem-se que o conjunto de indícios homogêneos pode permitir ao analista a formação de um sentimento de acolhimento da situação construída com esses dados, mesmo tendo consciência de que a relação estabelecida pode não ser constante.

“A prova indiciária é uma espécie de prova indireta que visa demonstrar, a partir da comprovação da ocorrência de fatos secundários, indiciários, a existência ou a inexistência do fato principal. Para que ela exista, faz-se necessária a presença de indícios, a combinação dos mesmos, a realização de inferências indiciárias e, finalmente, a conclusão dessas inferências.

Indício é todo vestígio, indicação, sinal, circunstância e fato conhecido apto a nos levar, por meio do raciocínio indutivo, ao conhecimento de outro fato, não conhecido diretamente. É, segundo Pontes de Miranda (em Comentários ao código de processo civil, v.3, pág. 421), o fato ou parte do fato certo, que se liga a outro fato que se tem de provar, ou a fato que, provado, dá ao indício valor relevante na convicção do juiz, como homem.

(...)

Cabe-nos, agora, responder à seguinte questão: como vários indícios podem levar à certeza, à convicção da existência de um fato?

No concurso das probabilidades, somam-se os indícios homogêneos, isto é, aqueles que conduzam a um mesmo resultado, para que a cada novo indício aumente ou diminua significativamente o grau de certeza, podendo até mesmo conduzir, quando não à evidência de uma convicção segura.

Já os heterogêneos, por conduzirem a fatos diferentes, podem ou não serem somados, faculdade pertinente ao sujeito que os avalia.

(...)

² HOFFMANN, Suzy Gomes. Teoria da prova no Direito Tributário, Campinas, Coppola Editora, 1999, págs. 67 e 68.

³ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Da prova no processo administrativo tributário, 2ª Ed., São Paulo, Dialética, 1997, pág. 83.

⁴ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Ob. Cit., pág. 81.

⁵ FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário, São Paulo, Dialética, 2001, págs. 50 e 51.



A prova indiciária acaba, assim, por constituir-se num balanço de probabilidades, suscetível de provocar no espírito uma certeza, questionável apenas dado ao fato de não ser possível obter certeza total do juízo, ainda que juridicamente a verdade possa ser construída."

Além da análise pelo resultado do conjunto probatório indireto por meio das provas indiciárias, os dados havidos no processo podem ser analisados por meio do raciocínio indutivo de pesquisa⁶, que resulta condução a um mesmo resultado: a inexistência da prestação dos serviços e dos pagamentos identificados pelos recibos.

Outra questão posta pela defesa tem por objeto o afastamento da qualificação da penalidade com suporte no atendimento às solicitações da autoridade fiscal, na inexistência de provas materiais para a glosa dos recibos e na falta de previsão legal para a efetiva comprovação dos pagamentos.

Quanto ao atendimento às solicitações da autoridade fiscal verifica-se que a defesa utiliza uma premissa inadequada ao fim requerido, ou seja, a atitude de atender às solicitações do fisco, com a entrega dos recibos e documentação complementar, é uma afirmativa correta perante a demanda de atendimento, no sentido de que esta deveria no mínimo ter "resposta", no entanto, essa atitude não se presta à conclusão para fins de elidir a exigência se os documentos apresentados não são adequados em termos de provas para utilização da dedução.

O protesto contra a inexistência de provas materiais para a glosa dos recibos é afastado com a constatação de que os documentos apresentados não contêm os requisitos previstos na lei e com o conjunto probatório indiciário em contrário à efetiva prestação dos serviços a que estes correspondem.

O último motivo a justificar o afastamento da qualificação da penalidade seria a falta de previsão legal para a efetiva comprovação dos pagamentos. Esse argumento é inadequado quando em confronto com a determinação contida no texto legal do artigo 8º, II, §2º, III, da Lei nº 9.250, de 1995, transcrito e conforme esclarecimentos postos no início.

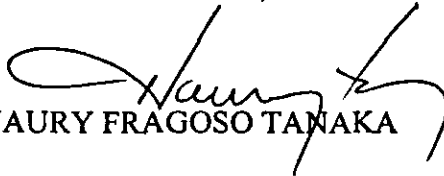
⁶ "67. *Indução* é o modo de raciocínio que adota uma conclusão como aproximada por resultar ela de um método de inferência que, de modo geral, deve no final conduzir à verdade. Por exemplo, um navio carregado com café entra num porto. Subo a bordo e colho uma amostra de café. Talvez eu não chegue a examinar mais do que cem grãos, mas estes foram tirados da parte superior, do meio e da parte inferior de sacas colocadas nos quatro cantos do porão do navio. Concluo, por indução, que a carga toda tem o mesmo valor, por grão, que os cem grãos de minha amostra. Tudo o que a indução pode fazer é determinar o valor de uma relação." PEIRCE, Charles Sanders. SEMIÓTICA, Tradução de José Teixeira Coelho, 3ª Ed., São Paulo, Ed. Perspectiva, 2003, pág.6.



Decorrencia desses esclarecimentos, justificativa e fundamentos, devem os pedidos pela nulidade do feito serem rejeitados e quanto ao mérito, negado o provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 13 de setembro de 2007.


NAURY FRAGOSO TANAKA

Voto Vencedor

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Redator designado

Inicialmente, devo esclarecer que este voto cinge-se, tão-somente, à desqualificação da multa de ofício, e que em relação às demais questões suscitadas pela recorrente, acompanho o i. Conselheiro relator.

A constituição do crédito tributário, nos termos do artigo 142 do CTN, é atividade administrativa plenamente vinculada à Lei, inclusive no que tange à aplicação da penalidade:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (grifei)

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O controle da legalidade do ato administrativo, a ser efetuado pela própria administração ou pelo poder judiciário, é imperativo de ordem pública. O valor maior sobre o qual se sustenta o Estado e a arrecadação, como subproduto, é o valor legalidade, não podendo dele haver renúncia, em nenhum momento, sem que se comprometa a legitimidade de ação do Estado. A legalidade, ontologicamente, é objeto e causa do Estado de Direito.

A norma do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que disciplina a matéria, estabelece que:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

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. (grifei)

...



Pela letra da lei, sempre que o lançamento do crédito tributário for realizado pelos Agentes do Fisco, há que ser exigida a multa de ofício no percentual de 75%, nos casos de falta de pagamento, falta de declaração, declaração inexata, ou de 150%, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, dos quais se transcreve aquele que fundamenta o lançamento, *verbis*:

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.

A dificuldade de aplicação do dispositivo inicia com o que deve ser interpretado por “evidente intuito de fraude”. Conforme o vernáculo do dicionário Novo Aurélio, evidente significa algo “que não oferece dúvida; que se compreende prontamente, dispensando demonstração; claro, manifesto, patente”; intuito, significa “objeto que se tem em vista; intento, plano; fim, escopo”; e fraude, “abuso de confiança; ação praticada com má-fé, falsificação, adulteração”.

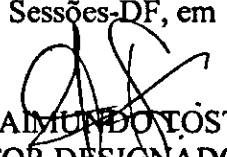
Deste ponto, verifica-se que a aplicação da penalidade qualificada exige da autoridade lançadora a demonstração das figuras típicas da sonegação, da fraude, e do conluio de maneira clara, manifesta, patente. O intuito há que ficar caracterizado pela existência de um plano, um intento visando um objetivo de falsificar, adulterar, enfim, urdir meios para que a sonegação possa ser concretizada fora do horizonte do fisco. Compete ao fisco exhibir os fundamentos concretos que revelem a presença da conduta dolosa.

Neste diapasão o Primeiro Conselho de Contribuintes editou a Súmula nº 14:

Súmula 1º CC nº 14: *A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

Em face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

Sala das Sessões-DF, em 13 de setembro de 2007.


JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS
REDATOR DESIGNADO