



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n° 13855.001648/2005-15
Recurso n° 150.074 Voluntário
Matéria IRPF
Acórdão n° 104-23.162
Sessão de 24 de abril de 2008
Recorrente JOSÉ AZARIAS DE MELLO AMORIM
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Exercício: 2002, 2003

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

GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS - SÚMULA DE DOCUMENTAÇÃO INEFICAZ PARA FINS TRIBUTÁRIOS - A comprovação de inidoneidade do profissional, na emissão de comprovantes de prestação de serviços médicos e odontológicos, acompanhada da edição da respectiva súmula de ineficácia, impede que tais documentos isoladamente comprovem a efetividade da despesa incorrida.

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

conseqüentemente, o evidente intuito de fraude, ensejando a exasperação da penalidade.

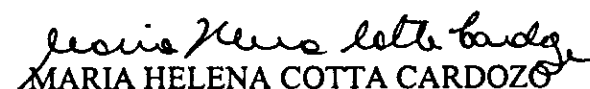
MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - CARÁTER CONFISCATÓRIO - INOCORRÊNCIA - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais. Desta forma, é perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no art. 44, II, da Lei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

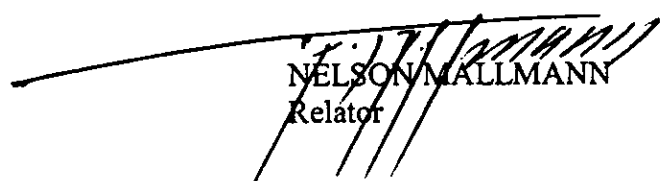
ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS MORATÓRIOS - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos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

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ AZARIAS DE MELLO AMORIM.

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


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Presidente


NELSON MALLMANN
Relator

FORMALIZADO EM: 06 JUN 2008

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

Relatório

JOSÉ AZARIAS DE MELLO AMORIM, contribuinte inscrito CPF/MF sob o nº 048.273.848-00 com domicílio fiscal na cidade de Barretos, Estado de São Paulo, à Travessa Azarias Ferreira de Mello nº 42 - Bairro Bela Vista, jurisdicionado a DRF em Franca - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 262/268, prolatada pela Terceira Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo - SP, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 275/295.

Contra o contribuinte foi lavrado, em 23/08/05, Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 03/08), com ciência através de AR em 26/08/05, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 58.750,64 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de imposto de renda pessoa física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e da multa de ofício qualificada de 150%, bem como de juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, relativo aos exercícios de 2002 e 2003, correspondente aos anos-calendário de 2001 e 2002, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, em revisão interna de Declaração de Ajuste Anual, onde a autoridade lançadora entendeu ter havido dedução indevida de despesas médicas na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física, correspondente aos exercícios de 2002 e 2003, correspondentes aos anos-calendário de 2001 e 2002, respectivamente, tendo em vista a falta de comprovação da efetividade dos serviços médicos prestados, bem como, a apresentação de documentos inidôneos. Infração capitulada nos artigos 73 e 80 do RIR/99 (base legal art. 8º, inciso II, alínea "a" e §§ 2º e 3º, e 35, da Lei nº 9.250, de 1995).

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 09/17), entre outros, os seguintes aspectos:

- que a ação fiscal foi iniciada tendo em vista que durante o procedimento interno junto a outros contribuintes verificou-se a emissão fraudulenta de recibos relativos a despesas médicas na jurisdição da Receita Federal em Franca - SP. Deste procedimento resultou a Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz contra Ulysses Alahmar, conforme processo nº 13855.000818/2005-36 e Ato Declaratório nº 05, de 27/04/2005, publicado no DOU de 05/05/2005;

- que o profissional Ulysses Alahmar, CPF 043.452.578-24, foi investigado pela DRF, face à latente discrepância entre o volume de recibos emitidos e a renda/patrimônio detectados, restou provada a prática ilegal de venda de recibos "graciosos". Documentos ideologicamente falsos são imprestáveis para comprovar, por si só, a contraprestação de serviços;

- que o Ato Declaratório Executivo nº 05, de 27/04/2005, corroborado pelo seu respectivo Processo Administrativo nº 13855.000818/2005-36, fls. 157 à 208, da DRF em

Franca - SP considerou inidôneos, para todos os efeitos tributários, os recibos emitidos em nome do Sr. Ulysses Alahmar, CPF 043.452.578-24, no período de 01/01/2000 a 31/12/2003, para comprovar pagamentos de serviços prestados de fisioterapias, haja vista serem ideologicamente falsos e portanto imprestáveis e ineficazes para dedução da base de cálculo do IRPF, a título de despesas médicas, a quaisquer usuários dos mesmos;

- que as Súmulas não têm o condão de impedir que todos os contribuintes, indiscriminadamente, possam deduzir toda sorte de despesa médica, eventualmente prestada por esses profissionais. O que de fato ficou comprovado foi a distribuição espúria de recibos "de favor", emitidos em grande monta com o desígnio único de burlarem o Fisco, reduzindo a base de cálculo do imposto e, por conseguinte, avultando as restituições dos abatentes, ou lhes mitigando o valor devido;

- que destarte, estes documentos têm seu valor probante prejudicado, devendo o beneficiário fazer uso de outros meios admitidos pelo Direito, para comprovar a efetiva fruição dos serviços;

- que verificando as Declarações de Ajustes Anuais do Imposto de Renda do contribuinte, notamos que além das despesas médicas com o Dr. Ulysses Alahmar, deduziu, também, outras despesas médicas de altos valores com outros profissionais, principalmente com diversos dentistas/odontologistas, conforme tabela anterior, apesar de ter planos de saúde e de odontologia;

- que intimado sobre tais despesas, fls. 115, o contribuinte apresentou os recibos, afirmou que pagou em dinheiro e apresentou extratos bancários, fls. 42 à 52 e 148 à 150. Os valores sacados nos extratos, não coincidem em data e nem somam os totais das despesas médicas pagas e nem constitui forma usual de pagamento de despesas neste valores;

- que, portanto, o contribuinte não apresentou nenhuma prova da utilização dos serviços ou da efetividade dos pagamentos. Desta maneira foram glosados os valores das despesas médicas citadas e indicadas nas Declarações de Ajustes IRPF dos anos-calendário de 2001 e 2002.

Em sua peça impugnatória de fls. 212/214 apresentada, tempestivamente, em 23/09/05, o autuado, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para considerar insubsistente a autuação, com base, em síntese, nas seguintes alegações:

- que com referência aos recibos questionados, junta-se cópia dos mesmos ratificando que todos os profissionais foram unânimes em ratificarem junto a Delegacia da Receita Federal em Franca, que prestaram os referidos serviços profissionais, recebendo sempre em moeda corrente; com exceção dos recibos emitidos pelo profissional Ulysses Alahmar, que se fez objeto de declaração de inidôneos;

- que junta-se cópia do "Orçamento nº 552", acompanhado da descrição do tratamento realizado na dependente Eunice Parreira de Oliveira Amorim, emitido pelo profissional Inamá de Mello Filho, de conformidade com os recibos acima apresentados;

- que o que fiz para a concretização de um ato jurídico, foi a contratação dos profissionais, dentistas, psicólogos e médicos, dos quais recebi a prestação dos serviços

contratados, pagando-os, a vista da emissão dos competentes recibos de quitação, sempre dentro dos preceitos legais.

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

- que em relação à glosa de despesas médicas, matéria do litígio, a legislação tributária concede ao contribuinte, por ocasião da declaração anual de ajuste, a possibilidade de deduzir da base de cálculo do imposto de renda os pagamentos a este título incorridos durante o ano-calendário. A legislação ainda exige que o contribuinte, quando intimado pelo Fisco, comprove que as deduções pleiteadas na declaração preencham todos os requisitos exigidos, sob pena de serem consideradas indevidas e o valor pretendido como dedução seja apurado e lançado em procedimento de ofício;

- que a Lei nº 9.250, de 1995, no § 2º, III, do artigo 8º, reforça, ainda, que a possibilidade de dedução prevista na alínea "a" do inciso II limita-se a pagamentos comprovados e, logo a seguir, enumera os requisitos formais dos quais estes comprovantes devem ser revestidos, com o nome do emitente, endereço, CPF e CNPJ;

- que, esta norma, no entanto, não dá aos tais comprovantes, ainda que revestidos de todas estas formalidades, valor probante absoluto. A apresentação de recibos com nome e endereço do emitente tem potencialidade probatória relativa e conforme previsão contida no § 3º, do artigo 11, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, a fiscalização pode exigir provas complementares àquelas descritas pela Lei nº 9.250, de 1995;

- que a prova definitiva e incontestável da despesa médica é feita com a apresentação de documentos que comprovem a transferência de numerário (o pagamento) e de documentos que comprovem a realização do serviço (laudos) para o contribuinte ou seus dependentes. A mera apresentação de recibos, como já dito acima, não tem este condão. O recibo é apenas uma prova simples que pode ser contestada por diversos elementos coletados no decorrer da ação fiscal. No caso em exame, milita contra o contribuinte a utilização de recibos fraudulentos emitidos pelo profissional Ulysses Alahmar para dedução da base de cálculo do imposto de renda. Quanto a estes pagamentos, resta comprovado, portanto, em face do Ato Declaratório Executivo nº 05, de 27/04/2005, o uso indevido dos recibos, ensejando, inclusive, o lançamento da multa qualificada de 150%, por evidenciado o intuito de valer-se, ilicitamente, de recibos gratuitos ou comprados para dedução da base de cálculo do imposto;

- que é certo que a declaração de alguns pagamentos fictícios na DIRPF, amparados por recibos fraudulentos, não contamina as outras despesas médicas declaradas e sobre estes últimos não se pode presumir a inidoneidade. Entretanto, nestes casos, cumpre à autoridade fiscal ser mais cautelosa e cercar-se de outros elementos de prova da efetividade da prestação do serviço e do correspondente pagamento;

- que o único fator limitador a esta exigência é a razoabilidade e a sua aplicação não está vinculada a indícios de fraude. No caso em questão, em se tratando de pagamentos declarados na ordem de R\$ 2.000,00, e de contribuinte beneficiário de duas fontes de rendimentos pública (Procuradoria do Estado de São Paulo e Governo do Estado de São Paulo), cujos salários são depositados em conta, a comprovação destes pagamentos, se de fato

existiram, não traria nenhuma dificuldade, pois, se não houve cheques, como alega, necessariamente, saques haveriam de existir;

- que o contribuinte deve ter em conta que o pagamento de despesa médica não envolve apenas ele e o profissional de saúde, mas também o Fisco - caso haja intenção de se beneficiar da dedução na declaração de rendimentos - e, por isso, deve se acautelar na guarda de outros elementos de prova da efetividade do pagamento e do serviço, ainda mais quando o valor do pagamento é alto. A emissão de recibo de pagamento serve muito bem para quitar um débito e fazer prova contra o credor, mas não para comprová-lo junto a terceiros interessados;

- que a autoridade lançadora aplicou a multa de ofício, na sua forma qualificada, na glosa de despesas médicas relativas aos pagamentos declarados à Ulysses Alahmar. Em relação a este profissional, comprovou-se, por meio de Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz, que são ideologicamente falsos seus recibos, emitidos no período entre 01/01/2000 a 31/12/2003, sendo, por conseguinte, imprestáveis e ineficazes para a dedução da base de cálculo. Fica, portanto, claro que não foi outro o objetivo do contribuinte do que se beneficiar de despesas médicas fictícias para diminuição do valor do imposto de renda apurado na declaração de ajuste, ou seja, intuito de fraude de que trata a norma supracitada.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2001 e 2002

Ementa: DESPESA MÉDICA - COMPROVAÇÃO - Quando restar comprovado nos autos que o contribuinte utilizou-se de recibos médicos fraudulentos, e necessária a comprovação do serviço médico prestado e do respectivo pagamento de todas as despesas pleiteadas, ainda que parte dos pagamentos glosados não se refira a recibos cujos emitentes estejam alcançados pela Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - APLICAÇÃO - Correta a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% sobre o valor do imposto resultante da glosa das despesas comprovadamente fictícias, por meio de Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz.

Lançamento Procedente."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 13/12/05, conforme Termo constante às fls. 269/273 e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, dentro do prazo hábil (28/12/05), o recurso voluntário de fls. 275/295, instruído pelos documentos de fls. 296/300, no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que é preciso que a fiscalização presente elementos comprobatórios seguros da suposta inidoneidade dos documentos, o que não foi feito. Estamos, indubitavelmente, diante de um caso em que as autoridades fiscalizadoras buscaram recurso na presunção para fundamentar a autuação imposta ao recorrente;

- que a incidência da taxa SELIC sobre o suposto débito apontado no auto também não encontra respaldo jurídico, já que o CTN é claro no sentido de dizer que a lei pode até fixar percentual superior a 1%, o que não significa, porém, dizer que a lei que regulamente a matéria possa delegar a quantificação dos juros a órgão da administração federal, portanto, integrante do Executivo, que é parte interessada na cobrança do tributo e na oscilação do mercado em razão dos títulos que emite;

- que, por outra banda, a multa aplicada, no auto de infração, ofende aos princípios da razoabilidade ou proporcionalidade (art. 5º inciso LIV) e da proibição do confisco (art. 150, inciso IV), previstos na Constituição Federal.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Não há arguição de qualquer preliminar.

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

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

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

(...).

II - das deduções relativas:

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

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

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

(...).

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

(...).

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

(...).

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

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

(...).

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

I - o cônjuge,

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

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

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

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

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

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

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

Desta forma, em princípio, admite-se como prova idônea de pagamentos, os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Entretanto, existindo dúvida quanto à idoneidade do documento por parte do Fisco, pode este solicitar provas da efetividade do pagamento mediante cópia de cheques nominativos e/ou de extratos bancários cujos valores sejam coincidentes em data e valor, e também da efetividade dos serviços prestados pelos profissionais, através de provas adicionais a exemplo de odontogramas, laudos, etc. Ou seja, é responsabilidade do beneficiário do recibo provar que realmente efetuou o

pagamento do valor nele constante, bem como fazer prova do serviço prestado, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução.

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

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

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

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

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

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

A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada a comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados. Registre-se que em defesa do interesse público, é entendimento desta Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes que, para gozar as deduções com despesas médicas, não basta ao contribuinte a disponibilidade

de simples recibos, cabendo a este, se questionado pela autoridade administrativa, comprovar, de forma objetiva a efetiva prestação do serviço médico e o pagamento realizado.

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

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

É evidente, que as Súmulas não têm o condão de impedir, que todos os contribuintes, indiscriminadamente, possam deduzir toda sorte de despesa médica, eventualmente prestada por esses profissionais. O que de fato ficou comprovado foi a distribuição espúria de recibos "de favor", emitidos em grande monta com o desígnio único de burlarem o Fisco, reduzindo a base de cálculo do imposto e, por conseguinte, avultando as restituições dos contribuintes, ou lhes mitigando o valor devido.

Como, também, é evidente, que estes documentos têm seu valor probante prejudicado, devendo o beneficiário fazer uso de outros meios admitidos pelo bom Direito, para comprovar a efetiva fruição dos serviços.

Assim, é certo que a declaração de alguns pagamentos fictícios na DIRPF, amparados por recibos fraudulentos, não contamina as outras despesas médicas declaradas e sobre estes últimos não se pode presumir a inidoneidade. Entretanto, nestes casos, cumpre à autoridade fiscal ser mais cautelosa e cercar-se de outros elementos de prova da efetividade da prestação do serviço e do correspondente pagamento.

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

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

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes é clara a respeito do ônus da prova. Pretender a inversão do ônus da prova, como formalizado na peça recursal, agride não só a legislação, como a própria racionalidade. Assim, se de um lado, o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado,

se o declarado não existe, cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto à formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

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

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

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

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

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

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

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

No caso concreto em análise, a multa qualificada baseou-se no fato de ter a autoridade lançadora verificado a dedução deliberada de despesas médicas que não ocorreram. A autoridade fiscal lançadora fundamentou a aplicação da multa qualificada de 150% sob a consideração de que ficou evidenciado o intuito de fraude, na medida em que o contribuinte

utilizou-se do subterfúgio (simulação) para deduzir indevidamente valores da base de cálculo do imposto de renda, com a intenção, deliberada, de eximir-se do pagamento de tributos devidos por lei.

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

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

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

Como se vê o artigo 957, II, do RIR/99, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la.

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

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

Entendo, que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o evidente intuito de fraude e este está devidamente demonstrado nos autos, através do ato de se beneficiar de dedução indevida de despesas médicas, apresentando recibos médicos, que sabia terem sido emitidos a título gracioso, como fossem prestados ao próprio na condição de paciente (dedução de despesas médicas). Sendo inconcebível o argumento de que, necessariamente, o fisco deveria acolher qualquer recibo

médico apresentado. Existe nos autos a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto, já que o uso da simulação, para encobrir os valores deduzidos mostra a existência de conhecimento prévio da ocorrência do fato gerador do imposto e o desejo de omiti-lo à tributação (redução indevida da base de cálculo do tributo).

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

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

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

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

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

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

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

rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

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

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

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

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

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

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235/72. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do CTN, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

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

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

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

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

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

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

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

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

...

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

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

"Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação

(...).

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

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

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

Assim, a multa de 150% é devida, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em

lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF, não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF, que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

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

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

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

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

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

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

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

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

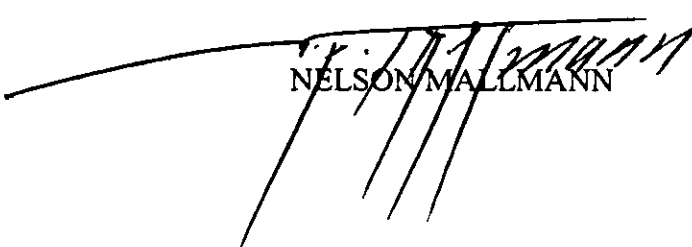
Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

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

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

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

Sala das Sessões - DF, em 24 de abril 2008



NELSON MALLMANN