



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

| | |
|--------------------|---------------------------------|
| Processo nº | 13855.002049/2004-20 |
| Recurso nº | 146.703 Voluntário |
| Matéria | IRPF - Exercícios 2000 a 2002 |
| Acórdão nº | 102-47.881 |
| Sessão de | 20 de setembro de 2006 |
| Recorrente | PAULO ROBERTO SCARAZATTI ORTEGA |
| Recorrida | 5ª. TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Anos-calendário: 1999, 2000, 2001

Ementa: IRPF - DESPESAS ODONTOLÓGICAS - A efetividade do pagamento a título de despesas odontológicas não se comprova com mera exibição de recibo, nemrante quando o contribuinte não carreou para os autos qualquer prova adicional da efetiva prestação dos serviços e existem fortes indícios de que os mesmos não foram prestados.

APLICAÇÃO DA MULTA DE 150% - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Comprovado que o contribuinte praticou atos eivados de ilicitudes, tendentes a reduzir a base de cálculo do imposto, 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%.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO – INCIDENCIA DE MULTA DE OFICIO E JUROS DE MORA À TAXA SELIC - ARTIGO 61 DA LEI 9.430/1996 - Apuradas mediante procedimento fiscal, irregularidades que resultaram na redução dos tributos devidos, correta a lavratura de auto de infração com multa de ofício, incidindo, ainda, juros de mora à taxa Selic.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, que desqualificava a multa de ofício aplicada.

ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO
PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

LHQ
LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 02 MAI 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NAURY FRAGOSO TANAKA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM, ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA. Ausente, justificadamente, a Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO (Presidente)

Relatório

PAULO ROBERTO SCARAZATTI ORTEGA recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância proferida pela 5ª. TURMA DA DRJ SÃO PAULO II/SP, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto n.º 70.235 de 1972 (PAF).

Peço vênia para adotar e transcrever o relatório da decisão recorrida, *verbis*:

"Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o auto de infração (fls. 03/08), com o lançamento de imposto de renda relativo aos anos-calendário 1999 a 2001, resultando no crédito tributário total de R\$ 21.461,47, sendo R\$ 6.747,45 referente ao imposto, R\$ 10.121,17 correspondente à multa proporcional e R\$ 4.592,85 referentes a juros de mora calculados até 30/11/2004.

O procedimento fiscal foi iniciado com a ciência e o consequente recebimento do Termo de Intimação e Início de Fiscalização, em 27/02/2004 (fls. 28 e 29), em que foi intimado a apresentar cópias das declarações do IRPF2000 a 2003, a documentação hábil e idônea de despesas médicas dedutíveis referentes aos pagamentos efetuados a Odontocon S/C Ltda., CNPJ nº 02081.562/0001-32, indicando a comprovação dos recursos utilizados no montante de R\$ 17.080,00, bem cópias de cheques e extratos bancários do efetivo desembolso para pagamento das despesas médicas pleiteadas, bem como indicar o beneficiário dos serviços e o tipo dos serviços prestados.

A ação fiscal foi encerrada, resultando no lançamento de ofício em razão da dedução com despesas médicas, pleiteadas indevidamente nas declarações de ajuste anual referentes aos exercícios de 2000 a 2002, anos-calendário 1999 a 2001, consoante descrição constante no próprio Auto de Infração de fls 03/08 e no Relatório da Fiscalização de fls. 09/18.

| Fato Gerador | Valor Tributável (em R\$) | Multa (%) |
|--------------|---------------------------|-----------|
| 31/12/1999 | 12.080,00 | 150% |
| 31/12/2000 | 8.090,00 | 150% |
| 31/12/2001 | 5.000,00 | 150% |

Enquadramento Legal: artigo 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844/1943; artigo 8º, inciso II, alínea "a" e parágrafos 2º e 3º e artigo 35 da Lei nº 9.250/1995; e artigos 73 e 80 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

O contribuinte foi cientificado do Auto de Infração, em 09/12/2004 (fl. 59), apresentou impugnação em 05/01/2005 (fls. 61/83), alegando, em síntese, que:

Da Presunção Adotada

1- o inciso III, do § 1º, do art. 80, do Regulamento do Imposto de Renda, ao tratar da dedução na declaração de rendimentos, das despesas médicas, é de clareza meridiana ao assentar a possibilidade de tal procedimento, posto que os comprovantes das despesas médicas e odontológicas estão de acordo com o referido regulamento;

2- somente caberia a exigência de cheque para a comprovação das despesas médicas, no caso de não ser possível prová-las por documentos que preencham os requisitos estabelecidos no inciso III, § 1º do art. 80 do citado Regulamento;

3- a autoridade administrativa lavrou o auto de infração tendo por sucedâneo a mera presunção, sem demonstrar os elementos que compõem o fato jurídico tributário, uma

M

vez que o ônus de demonstrar os elementos que deram ensejo a ocorrência do fato gerador é do poder público;

4- descreve o entendimento sobre o assunto dos doutrinários José Soares de Melo, Geraldo Ataliba, Celso Antônio Bandeira de Melo e de Lourival Vilanova;

5- é preciso que a fiscalização apresente elementos comprobatórios seguros da suposta inidoneidade dos documentos apresentados, pois a fiscalização buscou recurso na presunção, o que é arbitrário e ilegal;

6- o princípio da boa-fé há de ser adotado, salvo comprovação em contrário, o que não ocorreu, tendo em vista que a boa-fé do recorrente não pode ser desconsiderada;

7- por entender que a declaração que considerou os recibos médicos e odontológicos apresentados como inidôneos, com efeitos retroativos, evidencia a impossibilidade do impugnante tomar ciência à época do tratamento médico e odontológico;

8- antes da publicação da declaração de inidoneidade, o impugnante estava impossibilitado de saber se os recibos emitidos por esses profissionais eram inidôneos;

9- houve manifesto desrespeito ao princípio da publicidade previsto no art. 37 da Constituição Federal, tentando justificar seu entendimento transcreve algumas ementas do Conselho de Contribuintes versando sobre IPI;

10- destaca que a publicação acerca da inidoneidade dos recibos da ODONTOCON somente ocorreu no dia 03 de agosto de 2004 e da profissional Adriana Saad Magalhães, somente no dia 31 de agosto de 2004;

11- por considerar forçosa a insubstância do auto de infração lavrado, pelo que desde já requer a sua improcedência por ser nula a presente autuação;

Da Taxa de Juros Selic

12- a incidência do Taxa Selic sobre o suposto débito apontado no Auto também não encontra respaldo jurídico;

13- a natureza dos juros moratórios visa recompor o patrimônio do Estado, lesado pela demora do devedor em adimplir a obrigação;

14- levando-se em conta os elementos que integram a forma de apuração da Taxa Selic, não há nada que lhe confira caráter moratório, já que a taxa traduz o custo do dinheiro no mercado interno;

15- por isso, considera que sua adoção é ilegal e inconstitucional, desnaturando por completo o pressuposto e a sua finalidade;

16- considera que a Lei nº 9.065 não encontra fundamento no Código Tributário Nacional, posto que o cálculo dos juros de mora só deveria ser adotados no caso dos juros previstos no art 161, § 1º da mesma lei complementar, ou seja, a taxa de 1% ao mês, como limite máximo e nunca como limite mínimo;

Da Multa Confiscatória Aplicada

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

18- o valor da multa de 75% é de evidente irrazoabilidade e confisco (sic), já que o impugnante, em momento algum sonegou as informações solicitadas;

fm

19- é forçoso o cancelamento da multa imposta, tendo em vista seu caráter confiscatório, esta deve ser reduzida, no mínimo ao patamar de 20% (vinte por cento), em conformidade com o art. 61, § 2º, da Lei n.º 9.430/96, retificando o auto de infração lavrado;

Do Pedido

20 - por fim, requer seja julgado improcedente o lançamento tributário, relevando-se as questões acima expostas, bem como a documentação acostada aos autos, tendo em vista sua insubsistência como medida de legalidade."

A DRJ proferiu em 07/04/2005 o Acórdão n.º 12091 (fls. 105-117), assim entendido:

"GLOSA DE DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. EXISTÊNCIA DE SÚMULA DE DOCUMENTAÇÃO TRIBUTARIAMENTE INEFICAZ. A existência de "Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz" impede a utilização de tais documentos como elementos de prova de serviços prestados, quando apresentados isoladamente, sem apoio 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 foi efetuado.

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

MULTA QUALIFICADA. APPLICABILIDADE. Aplicável a multa de ofício qualificada (150%) uma vez caracterizado o intuito doloso de obter benefícios em matéria tributária mediante a utilização de recibos não comprovadamente pagos e serviços não realizados.

LANÇAMENTO PROCEDENTE

Cientificado da aludida decisão, o contribuinte interpôs recurso voluntário em 20/05/2005 (fls. 122-146), no qual repisa as alegações da peça impugnativa principalmente quanto a insubsistência do lançamento, a inaplicabilidade da Taxa Selic e o caráter confiscatório da multa aplicada no percentual de 150% .

A unidade da Receita Federal responsável pelo preparo do processo, efetuou o encaminhamento dos autos a este Conselho em 25/05/2005 (fl. 151), tendo sido verificado atendimento à Instrução Normativa SRF n.º 264/2002 (arrolamento de bens ou depósito recursal).

É o Relatório.

/m

Voto

Conselheiro LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA, Relator.

O recurso é tempestivo e assente em lei, devendo ser conhecido.

Conforme relatado, o contribuinte, profissional da área médica, efetuou deduções a título de despesas odontológicas nos anos de 1999 a 2001, nos valores de R\$ 12.080,00, R\$ 8.090,00 e R\$ 5.000,00 – respectivamente – que foram glosadas pela fiscalização, sob o entendimento de que os serviços não foram prestados.

Estou plenamente convencido de que não cabe razão ao ilustre recorrente, haja vista que os serviços teriam sido prestados por profissionais dentistas, cuja comprovação da efetividade pode ser realizada mediante radiografias e outros exames. Porém, mesmo tendo sido regularmente intimado durante a auditoria para fazer prova dessa efetividade, bem assim contar com outras duas oportunidades na fase litigiosa para carreador documentos aos autos, o contribuinte nada apresentou.

Nos recibos apresentados, cópias às fls. 31-41, está registrado de forma genérica que são relativos a “tratamento odontológico”, não foi juntado ao menos um orçamento padrão para corroborar tais documentos.

No que tange às demais alegações do recurso, que em verdade reitera, *ipsis verbis*, a peça impugnatória, peço vênia para adotar os fundamentos da decisão recorrida, abaixo transcritos, posto que não merecem reparos:

“Ocorre que, em procedimento interno da Delegacia da Receita Federal em Franca/SP, ficou constatada a emissão fraudulenta de recibos relativos a despesas médicas naquela jurisdição, o que resultou na emissão da Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz contra a empresa Odontocon S/C Ltda, CNPJ. nº 02.081.562/0001-32, pela inaptidão por inexistência de fato da referida empresa a partir de 01/04/2001, conforme Processo Administrativo nº 13855.000894/2004-61 e do Ato Declaratório Executivo nº 05, de 29/07/2004, concluindo pela inidoneidade de todos os recibos emitidos pela empresa no período de 01/04/1999 até 31/03/2001, sendo portanto imprestáveis e ineficazes para a dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física (fls. 11/11 e 19).”

“Igual procedimento também se aplica às despesas com os supostos tratamentos efetuados pela Sra. Adriana Saad Magalhães, CPF nº 039.013.078-85, indicada na declaração de ajuste anual, no ano-calendário 2000, por existir contra a referida profissional a Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz, conforme Processo Administrativo e nº 13855.001307/2004-51 e Ato Declaratório Executivo nº 11, de 26/08/2004 (fl. 21), declarando a inidoneidade de todos recibos emitidos pela referida profissional no período de 01/01/2000 a 31/12/2002, por serem ideologicamente falsos e imprestáveis como dedução da base de cálculo na declaração de ajuste anual do impugnante.”

As Súmulas de Documentação Tributariamente Ineficaz são o resultado de Processos Administrativos oriundos de constatações fáticas e concretas, decorrentes de procedimento administrativo de fiscalização, que atesta a inidoneidade de recibos/comprovantes emitidos por pessoa jurídica ou pessoa física 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.

Não procede, portanto, o entendimento do impugnante de que a publicação da declaração acerca da inidoneidade dos recibos somente ocorreu em 03/08/2004 e 31/08/2004, uma vez que foi a própria profissional que declarou não ter prestado serviços de odontologia ao contribuinte ou a seus dependentes e “que não recebeu o pagamento (s), através de cheque nominativo ou por qualquer outra forma”. Além do mais, a divulgação dos Atos Declaratórios nº 5 e 11, publicados no Diário Oficial da União, respectivamente, em 29/07/2004 (fl. 19) e 26/08/2004 (fl. 21), estão expressamente determinando os períodos de tempo em que os recibos são considerados inidôneos.

Assim, tendo em vista as dúvidas suscitadas acerca da autenticidade dos recibos de despesas médicas, caberia ao beneficiário dos recibos provar que realmente efetuou os pagamentos nos valores nele constantes, bem como os serviços prestados, para que ficasse caracterizada a efetividade das despesas passíveis de dedução.

Deste modo, para que o contribuinte pudesse usufruir da dedução permitida em lei, deveria provar a efetividade dos serviços prestados, desde que houvesse a apresentação de cópias de cheque, extratos bancários, laudos técnicos atestando o serviço prestado, etc, o que não ocorreu.

Ademais, não houve a comprovação por parte do contribuinte da efetiva prestação dos serviços da empresa e da profissional acima citadas, (...).

Seguem ainda as ementas de algumas decisões do Conselho de Contribuintes relativas à matéria, para reforçar o entendimento aqui manifestado:

IRPF - DESPESAS MÉDICAS, ODONTOLÓGICAS E OUTRAS DEDUTÍVEIS - *A efetividade do pagamento a título de despesas odontológicas não se comprova com mera exibição de recibo, mormente quando o contribuinte não carreou para os autos qualquer prova adicional da efetiva prestação dos serviços e existem fortes indícios de que os mesmos não foram prestados (Ac. 1ºCC 102-44154/2000)*

IRPF - DEDUÇÕES COM DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - *Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo, sem vinculação do pagamento ou a efetiva prestação de serviços. Essas condições devem ser comprovadas quando restar dúvida quanto à idoneidade do documento (Ac. 1º CC 102-43935/1999)*

IRPF - DESPESAS MÉDICAS - DEDUÇÃO - *Inadmissível a dedução de despesas médicas, na declaração de ajuste anual, cujos comprovantes não correspondam a uma efetiva prestação de serviços profissionais, nem comprovado os desembolsos. Tais comprovantes são inaptos a darem suporte à dedução pleiteada. Legítima, portanto, a glosa dos valores correspondentes, por se respaldar em recibo imprestável para o fim a que se propõe (Ac. 1º CC 104-16647/1998).*

Com relação às alegações do interessado 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 recorrente, cabe aqui ressaltar uma noção básica da teoria da prova no âmbito administrativo.

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.

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.

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.

Na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam elidir 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.

Quanto às doutrinas e às decisões administrativas citadas pelo impugnante, cabe esclarecer que as mesmas não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelos demais órgãos Colegiados, por falta de previsão legal.”

No que tange a qualificação da multa de ofício, que foi elevada ao percentual de 150%, entendo que o evidente intuito de fraude, de que trata o art. 72 da Lei 4.502/1964, restou patente e configurado à medida de que o contribuinte tinha pleno conhecimento de que não recebeu qualquer prestação de serviços médicos daqueles profissionais, muito menos pagou pelos serviços e mesmo assim utilizou-se de tais recebidos para reduzir o montante de imposto devido. *In casu*, o intuito doloso é inerente ao ato de pleitear a dedução da base de cálculo do imposto.

O recorrente pleiteia, ainda, seja afastada a exigência da multa de ofício, que seria confiscatória, e dos Juros de Mora à taxa Selic.

A apuração de infrações em auditoria fiscal é condição suficiente para ensejar a exigência dos tributos mediante lavratura do auto de infração e, por conseguinte, aplicar a multa de ofício de 75% a 225%, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Essa multa é devida quando houver lançamento de ofício, como é o caso.

De qualquer forma, convém esclarecer, que o princípio do não confisco insculpido na Constituição, em seu artigo 150, IV, dirige-se ao legislador infraconstitucional e não à Administração Tributária, que não pode furtar-se à aplicação da norma, baseada em juízo subjetivo sobre a natureza confiscatória da exigência prevista em lei.

Ademais, tal princípio não se aplica às multas, conforme entendimento já consagrado na jurisprudência administrativa, como exemplificam as ementas abaixo reproduzidas:

"CONFISCO – A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal (Ac. 102-42741, sessão de 20/02/1998).

MULTA DE OFÍCIO – A vedação ao confisco, como limitação ao poder de tributar, restringe-se ao valor do tributo, não extravasando para o percentual aplicável às multas por infrações à legislação tributária. A multa deve, no entanto, ser reduzida aos limites impostos pela Lei nº 9.430/96, conforme preconiza o art. 112 do CTN (Ac. 201-71102, sessão de 15/10/1997)."

A aplicação da taxa Selic no cálculo dos juros de mora também está prevista em normas legais em pleno vigor, regularmente citada no auto de infração (artigo 61, § 3º da Lei 9.430 de 1996), portanto, deve ser mantida. Nesse sentido dispõe a Súmula nº 4 do Primeiro Conselho de Contribuintes: *"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."*

Por todo o exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 20 de setembro de 2006.


LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA