



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	13888.001067/2005-98
Recurso nº	149.896 Voluntário
Matéria	IRPF - Exercícios: 2000 a 2003
Acórdão nº	102-48.265
Sessão de	01 de março de 2007
Recorrente	JORGE LUIS ANGELI
Recorrida	5ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: IRPF - DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A tributação das pessoas físicas sujeita-se a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, lançamento é por homologação. Sendo assim, não tendo sido verificado dolo, fraude ou simulação, nas infrações de 1999, o direito de a Fazenda nacional lançar decaiu após cinco anos contados de 31 de dezembro do ano calendário questionado.

NULIDADE DO LANÇAMENTO – Para que haja nulidade do lançamento é necessário que exista vício formal imprescindível à validade do lançamento. Desta forma, se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, mediante substancial defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descebe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

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

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

Decadência acolhida.
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de cerceamento do direito de defesa. Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência referente ao ano-calendário de 1999 e cancelar o lançamento. Vencido o Conselheiro Naury Fragoso Tanaka que não a acolhe. No mérito, pelo voto de qualidade NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Silvana Mancini Karam, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho que provêem o recurso.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
Presidente

ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA
Relator

FORMALIZADO EM: 15 MAI 2007

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro: JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS.

Relatório

JORGE LUIS ANGELI recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância proferida pela 5ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Trata-se de exigência de IRPF no valor original de R\$ 86.280,24 (inclusos os consectários legais até 31/03/2005).

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

"Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 208 a 210, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário 1999, 2000, 2001 e 2002 (...) De acordo com o Termo de Constatação Fiscal de fls. 197 a 202, lavrado em 08/04/2005, a autoridade fiscal constatou os seguintes fatos:

- *A presente ação fiscal foi motivada por ter sido observado um verdadeiro derramamento de recibos inidôneos na região.*
- *O contribuinte, em resposta às intimações realizadas, apresentou os formulários 'dedução com despesas médicas' devidamente preenchidos, acompanhados dos originais dos recibos relativos às referidas despesas e informou que os correspondentes pagamentos foram feitos em dinheiro.*
- *O interessado foi novamente intimado a comprovar a efetiva prestação desses serviços e apresentar os documentos que comprovassem o efetivo pagamento dos mesmos. Em resposta, afirmou que já atendeu uma vez, que entregou os recibos, e que os pagamentos foram feitos em espécie e em cheques ao portador.*
- *Por outro lado, em procedimento levado a efeito junto às profissionais Adriana Pizzo Gusson, Tânia Martins de Lima e à Clínica Odontológica Pizzo Gusson, constatou-se a inidoneidade dos recibos emitidos por eles, com elaboração de Súmulas de Documentação Tributariamente Ineficazes e expedição de Atos Declaratórios Executivos nº 41, publicado no DOU de 27/09/2004 e nº 47, publicado no DOU de 29/10/2004, concluindo que os recibos emitidos pelas profissionais e pela clínica até 31/12/2002 são imprestáveis e ineficazes para dedução da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Física.*
- *Os recibos revestem-se das formalidades prescritas no Art. 940 do Código Civil, entretanto, não obstante serem materialmente verdadeiros, são ideologicamente falsos, ou seja, foram emitidos pelo signatário, mas seus conteúdos não retratam a fidelidade das situações concretas.*
- *Com relação a essas profissionais e à clínica odontológica, as despesas médicas foram glosadas, constituído crédito tributário e aplicada a multa qualificada prevista no artigo 957, do Decreto 3.000/99, além da consequente Representação Fiscal para Fins Penais.*

Nome	2001 - Valor Glosado	2002 - Valor Glosado
Tânia Martins de Lima	R\$ 5.004,00	R\$ 10.000,00
Adriana Pizzo Gusson	R\$ 15.000,00	-
C. O Pizzo Gusson S/C Ltda	-	R\$ 12.660,00

A

- Foram também glosadas as despesas de instrução e das despesas médicas declaradas e não comprovadas, constituindo-se o crédito tributário e aplicando-se a multa de 75% prevista no artigo 44, da Lei nº 9.430/96, cujos profissionais e empresas estão relacionadas no Termo de Constatação Fiscal de fl. 202.

Estão descritas abaixo as infrações apuradas aos dispositivos legais mencionados:

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS

Fato Gerador	Valor Tributável (R\$)	Multa %
31/12/1999	36.040,00	75,00
31/12/2000	25.392,00	75,00
31/12/2001	11.200,00	75,00
31/12/2001	20.004,00	150,00
31/12/2002	620,91	75,00
31/12/2002	22.660,00	150,00

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO

Fato Gerador	Valor Tributável (R\$)	Multa %
31/12/2001	980,00	75,00
31/12/2002	2.145,21	75,00

Cientificado do Auto de Infração em 26/04/2005 (fl. 220) o interessado apresentou em 20/05/2005, por intermédio de seu representante legal, a impugnação de fls. 223 a 243, alegando, em síntese, que:

- Na apuração dos fatos o Sr. Auditor Fiscal baseou-se apenas na idoneidade da referida documentação, não provando através de averiguação mais profunda, como intimação aos emitentes dos recibos sobre a ocorrência da prestação dos serviços.

PRELIMINARES

Cerceamento de defesa por presunção de culpa.

- A Constituição Federal assegurou, cumulativamente, a dupla garantia da ampla defesa e do contraditório.

- No processo administrativo fiscal há previsão para observância do contraditório e da ampla defesa (Lei nº 9.784/99, art. 2º, inciso X).

- A falta de provas robustas é nítida no presente processo. O Sr. Fiscal deveria fazer as diligências necessárias. Cita os artigos 923 e 924 do Regulamento (RIR/99) sobre a prova e o ônus da prova.

- O contribuinte teve sua defesa cerceada pois o Sr. Fiscal não diligenciou junto aos prestadores de serviço para apurar a veracidade dos recibos apresentados, glosando por meio de presunções.

- Assim, o Auto de Infração tornou-se um ato viciado, impossível de ser reparado, vício insanável, devendo ser anulado.

Da decadência

- Descreve parte da obra 'Liminares e depósitos antes do lançamento por homologação - decadência e prescrição' do Prof. Sacha Calmon Navarro Coelho para afirmar que com a intimação do Auto de Infração em 19/04/2005, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário 1999 estaria decaído.

- Descreve, também, acórdãos do Conselho de Contribuintes para demonstrar que o lançamento por homologação conforme art. 150 do CTN decaí em cinco anos contados

✓

da ocorrência do fato gerador.

- *Pela análise aos períodos de apuração descritos neste auto, fica caracterizada a ocorrência do prazo decadencial.*

DO DIREITO

Da generalização e da discriminação

- *Cabe destacar o caráter discriminatório e generalizado a que trata o Sr. Fiscal ao fato de ter iniciado sua autuação na generalização, no fato de ter sido observado nos últimos anos o aumento nas despesas médicas e de um grupo de profissionais que vem procedendo a um verdadeiro derramamento de recibos.*

Da validade dos recibos

- *A conduta mais acertada seria o cancelamento do referido procedimento fiscalizatório, vez que como intimado o contribuinte apresentou os recibos dos citados serviços e afirmou tê-los pago em dinheiro.*

- *Os recibos apresentados são idôneos e aceitos pela lei e pela jurisprudência para comprovar as deduções, sendo ilegal declarar sua inidoneidade sem provas robustas, somente por presunções.*

- *Junta declarações de alguns profissionais dos serviços prestados.*

Da boa fé e da impossibilidade de provar ato de inidoneidade

- *Os processos de Documentação Tributariamente Ineficaz relativos às profissionais Tânia Martins de Lima, Adriana Pizzo Gusson e Clínica Odontológica Pizzo Gusson tiveram início em 2004 e 2005, encontram-se ainda em andamento, portanto passíveis de modificação. Como poderia o contribuinte em 1999, 2001, 2002, 2003 presumir que tais documentos em 2004 e 2005 seriam tidos como imprestáveis pela SRF, seria de exigir-se do contribuinte que possuisse tais previsões no ato de receber tais documentos.*

Do cumprimento dos dispositivos legais.

- *Incabível a imputação de descumprimento aos preceitos legais ao contribuinte que cumpriu e comprovou os pedidos do Sr. Fiscal e as determinações legais com a apresentação dos documentos e prestando esclarecimentos quanto à forma de pagamento.*

Da impossibilidade de imputar crimes por presunção

- *Os parâmetros para análise da documentação apresentada, que fujam dos preceituados pela lei e atinjam o subjetivismo, são nulos e ineficazes.*

- *O Sr. Fiscal utilizou-se de subjetivismo ao deduzir por presunção tal falsidade, ao afirmar serem os recibos ideologicamente falsos, vez que provas concretas não foram demonstradas e em matéria penal tais fatos devem ser demonstrados e comprovados e não presumidos.*

- *Ao imputar a prática de utilizar documento ideologicamente falso, o Sr. Fiscal está a acusá-lo de crime e assim sendo nunca poderia ser presumido, sempre provado. Ao fazer tal declaração o Sr. Fiscal incorreu em crime contra a honra.*

- *Passamos da seara tributária para a penal onde os fatos alegados devem ser comprovados, atribuir a alguém crime sem provas é também crime, dizer que o contribuinte alterou documentos particulares para obtenção de benefício da dedução sem comprovação é crime.*



Da multa agravada

- O inciso I do artigo 44, da Lei nº 9.430/96 aplica o percentual pela falta de declaração ou inexatidão. No caso em tela, a inexatidão não ocorreu vez que deduziu somente os valores que realmente tem comprovação via recibos.
- O inciso II da mesma lei, trata de fraude, quando por vontade do contribuinte utilize-se de meio para fraudar o Fisco. Absurda, pois a fraude tipificada como crime, esta não pode ser presumida, deve ser provada.
- Colaciona o entendimento do Conselho de Contribuintes em relação a dedutibilidade de despesas médicas ou com instrução condicionando a validade destes a apresentação do recibo original ou declaração do profissional que prestou serviço.
- Frise-se que em momento algum o Sr. Fiscal de rendas diligenciou junto aos prestadores de serviço para apurar a veracidade dos recibos, visto que tal atribuição caberia a ele neste caso.

Pedido

- Requer o cancelamento do auto de infração por ser constituído de glosa de despesas médicas e de instrução apuradas exclusivamente sobre presunções de fraude e/ou não comprovação da prestação de serviços profissionais.
- Sendo outro o entendimento, seja reconhecida a decadência referente ao crédito tributário do exercício de 1999 e reduzida a multa agravada visto não caracterização de crime (fraude)."

A DRJ proferiu em o Acórdão nº13038 (fls. 305-323), do qual extrai-se as seguintes ementas (*verbis*):

"PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Rejeita-se a preliminar de nulidade do lançamento invocada com base em cerceamento do direito de defesa, porquanto ao contribuinte foi dado tomar conhecimento do inteiro teor das infrações que lhe são imputadas, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. O prazo para constituição do crédito tributário pela Fazenda Nacional é de cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte deixe de efetuar o pagamento e/ou adote procedimentos dolosos, fraudulentos ou de simulação.

GLOSA DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS. Mantida parte das glosas de despesas médicas, visto que o direito às suas deduções condiciona-se à comprovação da efetividade dos serviços prestados, bem como dos correspondentes pagamentos.

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

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE"



Aludida decisão foi cientificada em 26/04/2005(AR fl. 220). Sendo que no recurso voluntário, interposto em 16/12/2005 (fls. 331-355), repisa todas as alegações da peça impugnatória, as quais estão sintetizadas no Relatório da decisão recorrida.

A unidade da Receita Federal responsável pelo preparo do processo, efetuou o encaminhamento dos autos em 13/02/2006 (fl.394) tendo sido verificado atendimento à Instrução Normativa SRF nº 264/2002 para arrolamento de bens.

É o Relatório.

A handwritten signature consisting of two intersecting diagonal strokes forming an 'X' shape.

Voto

Conselheiro ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Relator

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

Conforme relatado o crédito tributário em litígio, refere-se a glosa de despesas médicas, sendo parte delas com multa qualificada de 150%.

Passo a apreciar as alegações do recorrente, que repisou as alegações da peça impugnatória, sem trazer outros elementos de prova aos autos.

1) Preliminar de decadência

O contribuinte alegou, em preliminar, decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1999. A jurisprudência dominante nesta Câmara e também da Câmara Superior de Recursos Fiscais, vem se consolidando no sentido de que o prazo decadencial do IRPF - no que tange aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual - é de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, que se dá em 31 de dezembro do ano da percepção dos rendimentos. Salvo se comprovado dolo, fraude ou simulação. Nesse sentido, temos como exemplo os seguintes julgados:

Câmara: Câmara Superior de Recursos Fiscais
Data Sessão: 16/02/2004
Acórdão: CSRF/01-04.860

Ementa: "IRPF - DECADÊNCIA - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação (art. 150, § 4º do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador, que ocorre em 31 de dezembro. Recurso especial negado."

Câmara: 2º. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Data Sessão: 12/09/2005
Acórdão: 102-47.078

Ementa: DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda nacional lançar decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano calendário questionado."

Ressalvado meu entendimento pessoal, no sentido de que a decadência sempre é contada na forma do art. 173 do CTN, passei a adotar a orientação majoritária, supra referida, que vem sendo reiterada nos últimos anos.

No caso presente, o ano-calendário em discussão refere-se a 1999, cujas infrações atribuídas ao contribuinte foram tributadas com multa não qualificada 75% (fl. 219), logo, à luz do artigo 150, inciso IV, do CTN, o prazo decadencial transcorreria em 31/12/2004. A ciência do lançamento ocorreu em 26/04/2005 (fl. 220). Portanto, a preliminar de decadência deve ser acolhida.

2) Preliminar de cerceamento de defesa por presunção de culpa

Afasto, de plano, essa preliminar. Isso porque a matéria tributável e acusação fiscal está perfeitamente identificada e inteligível à recorrente, qual seja: glossa de despesas médicas por falta de comprovação da efetividade e do pagamento, bem assim por utilização de documentos inidôneos para comprovar despesas que efetivamente não foram realizadas, consoante termo de constatação fiscal às fls. 197-202, do qual o contribuinte foi cientificado.

O auto de infração guerreado não apresenta qualquer vício material ou formal em sua constituição, haja vista que foi lavrado por autoridade fiscal competente com observância das disposições dos artigos 142 do CTN e 10 do Decreto 70.235 de 1972 (PAF).

Aliás, as hipóteses de nulidade *ab initio* do lançamento estão elencadas no art. 59 do PAF, quais sejam: lavratura por servidor incompetente ou com preterição ao direito de defesa. Nenhuma delas ocorreu, pelo contrário o contribuinte compreendeu plenamente as infrações que lhe foram imputas, tanto assim que apresentou defesa administrativa abordando vários aspectos dessa acusação. Esse é o entendimento de Antonio da Silva Cabral, in "Processo Administrativo Fiscal" (Ed. Saraiva, 1993, pág. 223):

"(...) Por outro lado, o erro na menção da norma aplicável não invalida, de imediato, o auto de infração, caso a infração realmente exista, apesar do erro na citação da norma aplicável. (...)"

Reforçam este entendimento, entre outros, os seguintes Acórdãos do Conselho de Contribuintes: 104-17287 (1º CC, 4ª Câmara, sessão de 08/12/1999), 108-06259 (1º CC, 8ª Câmara, sessão de 18/10/2000) e 203-07250 (2º CC, 3ª Câmara, sessão de 19/04/2001). Todos decidiram pela inocorrência da nulidade, mesmo que a capitulação legal seja imperfeita, quando a infração está corretamente descrita e evidenciada, propiciando o amplo exercício do direito de defesa.

A título exemplificativo, cite-se, ainda, os seguintes Acórdãos emanados do Conselho de Contribuintes:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DE AUTUAÇÃO - FALTA DE DESCRIÇÃO ADEQUADA DO OBJETO DO LITÍGIO - Se o contribuinte, na peça impugnatória, demonstra pleno conhecimento do objeto do litígio e de seus fundamentos materiais, não há sustentação à pretensão de nulidade de autuação por falta de descrição adequada do objeto do litígio." (Ac. 104-17250, sessão de 10/11/1999).

"IRPF - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - Não ocorre preterição do direito de defesa quando a descrição dos fatos e a capitulação legal permitem à autuada compreender a acusação que lhe foi formulada no auto de infração, de modo a desenvolver plenamente sua defesa." (Ac. 102-45637, sessão de 22/08/2002).

"PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO - CERCEAMENTO DE DEFESA - Incabível a argüição de nulidade do procedimento fiscal quando este atender as formalidades legais e for efetuado por servidor competente. Estando o enquadramento legal e a descrição dos fatos aptos a permitir a identificação da infração imputada ao sujeito passivo, não há que se falar em nulidade do lançamento por cerceamento de defesa. O cerceamento do direito de defesa não prevalece quando todos os valores

✓

"utilizados na autuação se originam de documentos e demonstrativos constantes nos autos do processo." (Ac. 106-13409, sessão de 01/07/2003).

Cumpre ainda esclarecer que as alegações do contribuinte, se pertinentes e acatadas, ensejam o cancelamento da respectiva parcela da exigência e não a nulidade do auto sem apreciação do mérito.

Afasto, pois, a preliminar de nulidade.

Do mérito – Despesas com instrução

Consoante termo de constatação, fl. 202, foram glosados os valores de R\$ 980,00 (ano-calendário 2001) e R\$ 850,00 (ano-calendário 2002), relativo aos colégios Cidade de Piracicaba e Instituto S. Domingos, respectivamente. Trata-se de valores cujos comprovantes de pagamento e dedutibilidade não foram apresentados durante a auditoria.

Junta a peça impugnatória, o contribuinte apresentou os recibos bancários de fl. 269-271 do Instituto Santo Domingos Comercio e Serviços. Todavia, tais documentos, apesar de comprovar o pagamento, não comprovam o tipo de serviço prestado, sequer identifica o que está sendo cobrado, não sendo possível verificar que seria despesa com instrução dedutível. Logo, mantendo essa glosa.

De igual forma deve ser mantida a glosa de despesas do Colégio Piracicaba, que foi parcial, no ano de 2001, haja vista que o documento comprobatório dessa parte, R\$ 980,00, à fl. 250, também, apresentado com a peça impugnatória, não esclarece qual tipo de serviço escolar foi prestado e, de igual forma, não é possível verificar se atende ao disposto no art. 81 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) valor seria dedutível como despesas instrução. Além disso, o pagamento teria sido feito a uma empresa, logo, a comprovação é feita mediante nota fiscal de prestação de serviços e não com uma declaração.

Mantenho, pois, essas glosas.

Do mérito – Despesas com plano de saúde - UNIMED

Também devem ser mantidas as glosas de despesas da UNIMED, no ano de 2003, nos valores de R\$ 1.295,21 e 620,91, fl. 202, cujos recibos/comprovantes de pagamento não foram trazidos aos autos.

Do mérito – Despesas médicas

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

No que concerne à glosa das despesas relativas a serviços médicos com aplicação de multa de 75%, relativos aos anos de 2000 e 2001, das profissionais Sandra Pettan (R\$ 5.280,00 e 5.000,00) e Juliana Manin (R\$ 6.200), discriminados à fl. 2002, cujos recibos médicos foram apresentados junto a peça impugnatória, não cabe qualquer manifestação desse julgador, haja vista que tais glosas foram exonerada pela decisão de primeira instância.

Resta apreciar, então, as seguintes glosas:

- R\$ 20.112,00 da "Psicóloga Autônoma" Rosangela Nicolletti no ano de 2000;
- R\$ 15.000,00 da "Cirugiã Dentista" Adriana Pizzo Gusson, no ano de 2001;
- R\$ 12.660,00 da clinica (empresa) Pizzo Gusson Ltda, no ano de 2002;
- R\$ 5.004,00(ano 2001) e R\$ 10.000,00(2002), da Psicóloga Tânia Marins Lima.

Pois bem. É certo que as súmulas administrativas, considerando documentos tributariamente ineficazes, não fazem prova, por si só, que o contribuinte autuado incorreu na infração. A prova fiscal não é a Súmula, tampouco o Ato Declaratório do Delegado da Receita Federal, ambos são documentos de cunho formal. Em verdade, a prova está nos elementos reunidos nos processos fiscais que embasaram tais súmulas, cabendo a fiscalização fazer o vínculo entre essas provas e a situação específica do fiscalizado, configurando, assim, a ocorrência do ilícito tributário *in casu*.

Logo, não se faz mesmo necessário que a fiscalização junte cópia do inteiro teor do processo que embasou a Súmula, mas repito: é imprescindível a lavratura de um termo fiscal circunstanciado que vincule as irregularidades atribuídas ao contribuinte às apurações realizadas naquele processo, e deixando expresso que aqueles autos estão a disposição do contribuinte. Tudo isso foi feito no presente processo, consoante asseverado no Termo de Constatação Fiscal, às fls. 197-202, do qual o contribuinte recebeu cópia.

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

Repto: cada caso é um caso.

Pois bem. Pela análise dos autos, verifica-se que o Dr. Jorge Luiz Angeli recebeu os seguintes rendimentos tributáveis de pessoas jurídicas – PJ, líquidos (rendimento bruto, subtraído do IR-Fonte e da Contribuição INSS), e de pessoas físicas - PF, relativos aos seus trabalhos como médico, bem assim pleiteou as seguintes despesas médicas (DM):

Ano	Rendimentos líquidos PJ (R\$)	Rendimentos PF (R\$)	Despesas Médicas -R\$
1999	125.454,70 (fls. 72-73)	2.880,00	40.297,68
2000	125.056,86 (fls. 107,108)	4.270,00	32.185,73
2001	138.467,10 (fls. 149-150)	3.778,00	39.611,07
2002	148.703,10 (fls. 23-24)	3.007,00	36.373,71
Totais	551.619,74	13.995,00	148.486,19

Observe-se que o Sr. Jorge teria gasto quase 27% de seus recursos disponíveis nos 4 (anos) acima, com despesas médicas, sendo que apenas 3% desse rendimento foram obtidos com pessoas jurídicas. Os demais valores são relativos a rendimentos de pessoas jurídicas, logo, se realmente tivesse feito tais pagamentos aos seus colegas da área médica que lhe “prestaram serviços” o contribuinte fez saques em sua conta bancária, ou emitiu cheques nominais (o que seria mais provável, caso tivesse pago pelos serviços). Assim, se desejasse fazer prova dos pagamentos, bastaria apresentar seus extratos bancários comprovando os saques e/ou cópia dos cheques, devidamente liquidados pelo banco.

Todavia, nem isso o recorrente se dispôs a fazer.

Frise-se: o fato de um contribuinte que presta serviços para pessoas jurídicas, a exemplo do inclito recorrente, Dr. Jorge Luiz Angel (médico), cujos rendimentos são depositados em conta bancária, não conseguir vincular pagamentos de despesas médicas aos seus saques bancários, é um indício veemente da irregularidade, sobretudo quando teria gasto quase 27% do que recebeu com o pagamento dessas despesas médicas.

E mais. No que tange à glosa das despesas relativas aos serviços que teriam sido prestados pela Dra. Adriana Pizzo Gusson, cirugiã dentista, bem assim sua clínica, nos anos de 2001 e 2002 (cujo valor total seria de R\$ 27.660,00 - declaração à fl. 249), verifica-se que o recorrente, além de não fazer prova do saque dos recursos para realizar os pagamentos, não fez prova material da efetividade da prestação dos serviços, seja durante a auditoria, seja no contencioso.

Ora, procedimentos dentários podem ser comprovados com radiografias e outros exames dessa natureza. Embora este Relator não seja cirurgião dentista ou médico, tem vivência bastante para saber que muitos dos procedimentos descritos nos “relatórios de trabalhos a executar” de fls. 265-268 necessitam de realização radiografias prévias e podem ser comprovados com radiografias posteriores. Máxima data vênia, parece-me que o ilustre representante do contribuinte articula seus argumentos desvinculado da verdade dos autos e da realidade exterior.

Alie-se a isso o fato de a Dra. Adriana Pizzo Gusson tratar-se de uma profissional sumulada pela SRF, em face da emissão de documentos fiscais inidôneos conforme asseverado no termo fiscal de fls. 197-202.

Enfim, estou convencido que o contribuinte “incluiu” tais despesas, inexistentes, para reduzir a base de cálculo do Imposto de Renda e obter restituições do imposto de renda, ao invés de pagar saldo de imposto no ajuste anual.

O contribuinte poderia ao menos ter apresentado declarações de terceiros corroborando sua alegação de que recebeu a prestação dos serviços médicos, especificando datas, horários e locais. Não me parece crível que inexistente ao menos uma pessoa isenta e de boa-fé que possa confirmar os tratamentos dentários, fonoaudiólogos e sessões de terapia em questão.

Porém, ao invés de apresentar documentos probatórios, o insigne representante da contribuinte busca defendê-la com retórica, máxima data vênia, absolutamente inócua, em face dos elementos dos autos. Não se trata aqui de mera presunção fiscal, haja vista que o ônus da prova é do contribuinte, quanto a comprovação da efetividade das deduções, nos termos do art. 73 do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99, que dispõe:

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

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

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irrecorribel na esfera administrativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 5º). (...)"

Portanto, as glosas de despesas médicas remanescentes devem ser integralmente mantidas.

Da multa qualificada

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 art. 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.

No caso presente a fiscalização aplicou a multa de ofício de 150% sobre parte da exigência por estar configurado o evidente intuito de fraude, nos termos do art. 44, inciso II da Lei 9.430 de 1996 c/c art. 71 a 73 da Lei 4.502/1964. Conforme já asseverado nesse voto, estou convencido da prática dolosa do contribuinte, quanto à utilização de despesas cujo pagamento não foi comprovado, além de não ter comprovado a efetividade da prestação dos serviços, tudo com o propósito de usufruir vantagem traduzida pela redução do montante do imposto devido na tributação da sua pessoa física, o que constitui evidente intuito de fraude, e justifica a aplicação da multa qualificada, mormente quando se trata de prática reiterada em vários anos (1999 a 2002).

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de cerceamento do direito de defesa, ACOLHER a preliminar de decadência do lançamento, relativa ao ano-calendário de 1999 (exercício de 2000) e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões- DF, em 01 de março de 2007.


ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA