



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14120.000314/2005-73
Recurso nº. : 150.498
Matéria : IRPF - Ex(s): 2001 a 2003
Recorrente : JESUS FRANCISCO DE ALMEIDA
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ em CAMPO GRANDE - MS
Sessão de : 24 DE JANEIRO DE 2007
Acórdão nº. : 106-16.063

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - O Auto de Infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - Rejeita-se preliminar de nulidade da decisão de Primeira Instância, quando não configurado vício ou omissão de que possa ter decorrido o cerceamento do direito de defesa.

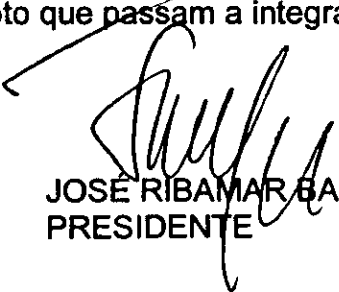
GLOSA DE DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. EXISTÊNCIA DE SÚMULA DE DOCUMENTAÇÃO TRIBUTARIAMENTE INEFICAZ. A existência de "Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz" impede a utilização de tais documentos como elementos de prova de serviços prestados, quando apresentados isoladamente, sem apoio em outros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

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. PREVISÃO LEGAL. A multa de ofício é prevista em disposição legal específica e tem como suporte fático a revisão de lançamento, pela autoridade administrativa competente, que implique imposto ou diferença de imposto a pagar. Configurada a existência de dolo, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada, prevista na legislação de regência.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JESUS FRANCISCO DE ALMEIDA.

ACORDAM os Membros da Sexta 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.


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000314/2005-73
Acórdão nº : 106-16.063

Paula
LUIZ ANTONIO DE PAULA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 10 5 MAR 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI, ROBERTA DE AZEREDO FERRERA PAGETTI, ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, ISABEL APARECIDA STUANI (suplente convocada) e GONÇALO BONET ALLAGE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000314/2005-73
Acórdão nº : 106-16.063

Recurso nº. : 150.498
Recorrente : JESUS FRANCISCO DE ALMEIDA

RELATÓRIO

Jesus Francisco de Almeida, já qualificado nos autos, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 142-153, prolatada pelos Membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande – MS, mediante Acórdão DRJ/CGE nº 06.303, de 22 de julho de 2005, recorre a este Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos do Recurso Voluntário de fls. 161-171.

1. Dos Procedimentos Fiscais

Em face do contribuinte acima mencionado foi lavrado em 02/05/2005, o Auto de Infração – Imposto de Renda Pessoa Física e anexos de fls. 58-64, com ciência ao autuado por via postal em 09/05/2005 – “AR” – fl. 74, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 95.355,04, sendo: R\$ 31.914,29 de imposto, R\$ 15.569,32 de juros de mora (calculados até 29/04/2005) e, R\$ 47.871,43 de multa de ofício qualificada de 150%, referente aos anos-calendário de 2000 a 2002.

Da ação fiscal resultou a constatação das seguintes irregularidades:

1) GLOSA DE DEDUÇÕES COM DEPENDENTE – Davidson Costa Cabral, pleiteadas indevidamente, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 66-72, nos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, com aplicação da multa de ofício de 150%.

2) GLOSA DE DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL) – DESPESAS MÉDICAS - nos valores de R\$ 23.000,00; R\$ 39.620,00 e, R\$ 50.000,00, para os anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, respectivamente, em razão de deduções realizadas com despesas médicas não consideradas pela fiscalização, cujo enquadramento legal está descrito à fl. 60.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000314/2005-73
Acórdão nº : 106-16.063

O Auditor Fiscal autuante descreveu no Termo de Verificação Fiscal de fls. 66-72, dentre outros os seguintes excertos:

- efetuou-se a glosa de deduções com o dependente DAVIDSON COSTA CABRAL, na condição de pessoa absolutamente incapaz, tendo em vista que o contribuinte, apesar de intimado, não apresentou a comprovação da guarda judicial, condição indispensável à dedutibilidade da despesa;

- os recibos emitidos pelo Sr. Jucleber de Paula Martinho, no período de 01/01/2000 a 31/12/2002 foram declarados inidôneos, haja vista não corresponderem à efetiva prestação de serviços, sendo considerados ideologicamente falsos e, portanto, imprestáveis e ineficazes para a dedução da base de cálculo do imposto sobre a renda, nos termos do Ato Declaratório Executivo nº 0025, de 10 de setembro de 2004, fls. 52-54;

- em relação às deduções pleiteadas a título de despesas com saúde, supostamente pagas aos profissionais Gilberto Alves Moreira e Marilúcia Moraes Alves Moreira, aquelas também foram glosadas, conforme consta nas declarações firmadas por elas, onde negam peremptoriamente o recebimento dos valores constantes nos recibos apresentados;

- regularmente intimado, o contribuinte não apresentou quaisquer elementos de prova hábeis e idôneos a comprovar a efetividade do tratamento e do desembolso dos valores pleiteados;

- pelos motivos fartamente expostos, implica reconhecer a existência de fraude fiscal, cabendo a qualificação da multa de ofício no percentual de 150%, nos termos do art. 957, inciso II do RIR/99;

- formalizou-se a Representação Fiscal para fins Penais, em cumprimento ao disposto na Portaria SRF nº 326, de 15 de março de 2005 (processo nº 14120.000315/2005-18).

2. Da Impugnação e do Julgamento de Primeira Instância

O autuado, irresignado com o lançamento, apresentou tempestivamente, por intermédio de seu procurador (Mandato – fl. 99) a impugnação de fls. 86-98,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000314/2005-73
Acórdão nº : 106-16.063

acompanhada de cópias dos documentos juntados nos autos às fls. 100-140, onde se indispôs contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para tomar insubsistente o auto de infração, com base nos argumentos que foram devidamente relatados pelas autoridades julgadoras de Primeira Instância, às fls. 164-166.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as razões de defesa apresentada pelo impugnante, os Membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande – MS, acordaram, por unanimidade de votos, em rejeitar o pedido de perícia e as preliminares de nulidade; ilegalidade e inconstitucionalidade argüidas e, no mérito, em julgar procedente o lançamento.

3. Do Recurso Voluntário

O impugnante foi cientificado dessa decisão de Primeira Instância em 11/08/2005, ("AR" - fl. 159) e, com ela não se conformando, interpôs dentro do tempo hábil (29/08/2005), por intermédio de seu procurador, o Recurso Voluntário de fls. 161-171, que pode assim ser resumido:

I - Preliminares:

- ao longo de todo o andamento processual, o auditor autuante excedeu e inverteu o ônus da prova, ou seja, exigiu do contribuinte a apresentação de prova de desembolso dos valores pagos aos dentistas e, a ocorrência e natureza da enfermidade tratada, pelo fato das deduções terem sido consideradas exageradas no período de 01/01/2000 a 31/12/2003;

- acabou por cercear o constitucional direito de defesa do contribuinte, quando encerrou a instrução processual lavrando o auto de infração, levando-se em conta as declarações firmadas pelos profissionais (emitentes dos recibos); de fls. 34 e 39;

- a decisão de Primeira Instância é arbitrária e inconstitucional, pois, os julgadores indeferiram o pedido de juntada de novos documentos e o pedido de perícia, ferindo o contraditório e a ampla defesa;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000314/2005-73
Acórdão nº : 106-16.063

- não cabe à autoridade julgadora *a quo* o poder supremo de negar, sem justificativa probante e fundamento legal, o pedido de juntada de novos documentos e o pedido de pericial grafotécnica;

- os fundamentos dos julgadores não relevam e nem sequer espantam as nulidades processuais ocorridas e o cerceamento do direito de defesa exposto na impugnação;

- nos itens 10/18 de fls. 146-147 dos autos, a decisão da DRJ-Campo Grande, julgou improcedente a preliminar de nulidade do lançamento fiscal, dando-lhe a qualidade de exeqüível, uma vez que distorce do disposto no art. 142 do CTN;

- não assiste razão quanto ao exposto pelo relator nos itens 19, 21, 22, 23 até 45;

- a prova pericial (grafotécnica) nos recibos de fls. 20-33; 37-38 e 41-46, é necessária para provar tecnicamente que foram assinados pelos próprios profissionais emitentes, a fim de se desvalorizar ou anular o conteúdo do seu arrependimento quanto à emissão das declarações de fls. 34 e 39;

- nos recibos não consta se o pagamento foi em dinheiro ou em cheque, portanto, não pode a fiscalização exigir do contribuinte prova documental além destes recibos;

- não pode aceitar como justificativa para a aplicação da multa de ofício de 150% o motivo apontado pela autoridade lançada de que ele incluiu despesas que não teriam ocorrido ou que sabidamente não seriam dedutíveis;

- a verdade dos fatos é outra, não existe prova documental nos autos, forte o bastante, para demonstrar que se utilizou de recibos falsos e com intuito de fraude;

- a desconsideração de recibos emitidos por dentistas, por si só já é infração tipificada e sujeita ao lançamento de ofício com a aplicação da multa de 75%;

- pensar diferente implica dizer que não é cabível a multa de 75% no lançamento com base na presunção de omissão de rendimentos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000314/2005-73
Acórdão nº : 106-16.063

- não havendo prova no bojo dos autos de que praticou crime contra a ordem tributária, descabido formular representação para fins penais;

À fl. 188, consta o despacho administrativo com a informação de que o arrolamento de bens/direitos para seguimento do presente recurso ao Conselho de Contribuintes, encontra-se formalizado pelo processo nº 19709.000008/2006-21.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000314/2005-73
Acórdão nº : 106-16.063

VOTO

Conselheiro LUIZ ANTONIO DE PAULA, Relator

O Recurso Voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos no art. 33, do Decreto nº 70.235 de 1972, inclusive quanto à tempestividade e garantia de instância, portanto, deve ser conhecido por esta Câmara.

O presente recurso tem por objeto reformar o Acórdão prolatado no âmbito da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande – MS que, por unanimidade de votos, os Membros da 2ª Turma acordaram em julgar procedente, o lançamento, decorrente das glosas efetuadas de deduções de despesas com saúde e dependentes, nos anos-calendário de 2000 a 2002.

Em limine, cabe ressaltar que o Recorrente não se manifestou contra a glosa efetuada de dependentes (item 001 do Auto de Infração). Assim, restou em discussão apenas a glosa das deduções pleiteadas com despesas médicas (item 002).

Por uma questão de ordem, há de se analisar a preliminar levantada pelo contribuinte, questionando a validade do feito fiscal para, em seguida, examinar-se os argumentos quanto ao mérito.

O Recorrente requer a nulidade do lançamento pela falta da existência do contraditório e do direito de defesa no decorrer dos procedimentos fiscais, uma vez que a autoridade lançadora lavrou o auto de infração levando-se em consideração apenas as declarações dos profissionais de fls. 34 e 39.

Preliminarmente, não há que se falar em nulidade do lançamento, porquanto todos os requisitos previstos no art. 10, do Decreto n.º 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração.

O artigo 59 do referido decreto, enumera os casos que acarretam a nulidade do lançamento:

[Assinatura]

[Assinatura]



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000314/2005-73
Acórdão nº : 106-16.063

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

O direito de defesa foi garantido ao interessado, que o exerceu plenamente na impugnação e no recurso ora analisado, estando a autoridade autuante devidamente identificada e possuindo competência legal para lavrar o auto de infração.

As garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa estão insculpidas no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988, nos seguintes termos:

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. (destaque posto)

No referido dispositivo está demarcado que, no âmbito do processo administrativo ou judicial, são garantidos aos litigantes e aos acusados em geral o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

No tocante ao processo administrativo fiscal, a fase processual – contenciosa – da relação fisco-contribuinte inicia-se com a Impugnação tempestiva do lançamento – artigo 14, do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972 – e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração.

Isso significa que, com a apresentação da impugnação tempestiva, o sujeito passivo formaliza a existência da lide tributária no âmbito administrativo e, transmuda o procedimento administrativo preparatório do ato de lançamento em processo administrativo de julgamento da lide fiscal, passando a assistir ao contribuinte as garantias constitucionais e legais do contraditório e da ampla defesa.

Não é outro o entendimento de James Marins¹ que, ao dissertar sobre os princípios informativos do procedimento fiscal, reporta-se ao princípio da inquisitorialidade e diz do caráter inquisitório do procedimento administrativo que decorre da relativa

¹ Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial), São Paulo, Dialética, 2001, p. 180.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000314/2005-73
Acórdão nº : 106-16.063

liberdade concedida à autoridade tributária em sua tarefa de fiscalização e apuração dos eventos de interesse tributário, nos seguintes termos:

Enquanto que a inquisitorialidade que preside o procedimento permite – dentro da lei – uma atuação mais célere e eficaz por parte da Administração, as garantias do processo enfeixam o atuar administrativo, criando para os contribuintes poderes de participação no do julgamento (contraditório, ampla defesa, recursos...).

Então, o procedimento fiscal é informado pelo princípio da inquisitorialidade no sentido de que os poderes legais investigatórios (princípio do dever de investigação) da autoridade administrativa devem ser suportados pelos particulares (princípio do dever de colaboração) que não atuam como parte, já que na etapa averiguatória sequer existe, tecnicamente, pretensão fiscal."

As garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa estão preservadas quando o contribuinte é notificado do lançamento e, lhe é garantido o prazo de trinta dias para impugnar o feito (Decreto nº 70.235, de 1972, artigo 15), ocasião em que pode alegar as razões de fato e direito a seu favor e produzir provas do alegado, requerendo inclusive diligências e perícias.

Assim é incabível a alegação de que jamais foi viabilizado o contraditório e o direito de defesa na fase procedimental.

E ainda, o Recorrente argumenta que os Membros da 2ª Turma Julgadora decidiram de forma arbitrária e inconstitucional quando indeferiram o pedido de juntada de novos documentos e o pedido de perícia (exame grafotécnico dos recibos), desta forma, preteriram o constitucional direito de defesa, ferindo, também, o contraditório e a ampla defesa.

Em relação ao pedido de prazo para apresentação de documentos, incumbe dizer no que tange à prova documental, a regra geral é que seja apresentada junto com a impugnação, sob pena de preclusão do direito, a menos que estejam presentes determinadas circunstâncias, a teor do § 4º e alíneas do art. 15 do Decreto 70.235, de 1972, *in verbis*:

B



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000314/2005-73
Acórdão nº : 106-16.063

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

(..)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Presentes os requisitos citados, a juntada pode ser feita mediante petição dirigida à autoridade julgadora, consoante o § 5º, do art. 15 do Decreto 70.235, de 1972:

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

Por outro lado, a lei não estabelece prazo para este requerimento, podendo ser feito a qualquer tempo. Também não obsta à prolação da decisão, conforme se depreende do § 6º, do mesmo diploma legal:

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Verifica-se, pois, que não há razão válida para o deferimento de prazo para apresentação de documentos, após a impugnação. Primeiro, porque não há previsão legal de suspensão do procedimento por pendência de apresentação de documentos. Segundo, porque o contribuinte pode apresentá-los a qualquer tempo, mesmo depois da decisão, em sede de recurso, desde que presentes as condições legais, entretanto, nada apresentou.

De início, entendo que não cabe qualquer razão ao Recorrente, pois, está devidamente evidenciada na recorrida decisão que o indeferimento do pedido de perícia



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000314/2005-73
Acórdão nº : 106-16.063

se deu em função do mesmo não ter atendido os requisitos previstos no art. 16, inciso IV do Decreto nº 70.235, de 1972, e ainda, por ter sido considerados prescindíveis nos termos do art. 18, do mesmo diploma legal.

No que se refere à perícia, o pedido formulado na defesa inicial não atende à regra do artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, alterado pela Lei nº 8.748, de 1993, pois, o contribuinte não indicou o seu perito e também não apresentou os quesitos que queria ver respondidos.

Este fato, entretanto, não impediria a realização do exame se fosse ele considerado indispensável para o deslinde da questão. Neste caso, a autoridade julgadora poderia determinar de ofício, a realização de perícia. No caso, entendo que o exame é inútil.

Assim, entendo que as autoridades julgadoras de Primeira Instância agiram de forma correta e devidamente fundamentada.

Como se viu nos itens anteriores, a autoridade fiscal agiu em perfeita consonância com os preceitos legais, não havendo absolutamente nada que vicie o feito fiscal.

Desta forma, cumpre-se que declarem improcedentes as preliminares interpostas, passando-se a analisar as questões de mérito levantadas.

O Recorrente, novamente, requer o cancelamento do auto de infração, por entender que a autoridade autuante se valeu apenas das declarações firmadas pelos profissionais (fls. 34 e 39), tendo em vista as glosas efetuadas das deduções pleiteadas com despesas de saúde.

Não cabe razão ao Recorrente, uma vez que a autoridade lançadora procedeu de forma correta ao efetuar o lançamento, vindo a perquirir se os serviços efetivamente foram prestados ao declarante ou aos seus dependentes, rejeitando, de pronto, aqueles que não atendiam às exigências da legislação vigente, pois, o documento por si só, não autoriza a dedução.

B

[Assinatura]



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000314/2005-73
Acórdão nº : 106-16.063

E ainda, cabe ressaltar que não se trata de presunções, pois, estão devidamente evidenciados os inúmeros procedimentos fiscais adotados na busca da verdade material.

Há de se esclarecer que a ação fiscal se revestiu de todas as formalidades exigidas no art. 10, do Decreto nº 70.235, de 1972, a seguir transcrito:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Ainda, destaco que houve o regular lançamento, por meio do qual o servidor competente qualificou o sujeito passivo, descreveu os fatos, apontou as disposições legais infringidas e a penalidade aplicável e, determinou a exigência com a respectiva intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo legal, haja vista que o ilícito fiscal há de ser apenado onde quer que se detecte a sua ocorrência (art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e alterações posteriores).

A condição de dedutibilidade de despesas com saúde, para fins de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda na Declaração de Ajuste Anual decorre da previsão da Lei nº 9.250, de 1995, *in verbis*:

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

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

II - das deduções relativas:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000314/2005-73
Acórdão nº : 106-16.063

(...)

§ 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;

Nos termos da legislação acima transcrita são dedutíveis dos rendimentos tributáveis as despesas realizadas com médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos e terapeutas realizadas em atendimentos próprios ou dos dependentes.

A comprovação do pagamento deve ser feita por documento em que esteja especificada a prestação do serviço, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Não se pode perder de vista a competência legal do Auditor Fiscal, que nos termos do art. 142, da Lei Complementar nº 5.172, de 1966, tem o dever-poder de constituir o crédito tributário, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributária, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

É de se lembrar que, em sede tributária, o contribuinte encontra-se obrigado a manter a disposição do Fisco, pelo prazo decadencial, todos os documentos que embasam sua declaração.

O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/99 assim 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).

D



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000314/2005-73
Acórdão nº : 106-16.063

§ 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).

(...)

Art. 797. É dispensada a juntada, à declaração de rendimentos, de comprovantes de deduções e outros valores pagos, obrigando-se, todavia, os contribuintes a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras, quando estas julgarem necessário (Decreto-Lei nº 352, de 17 de junho de 1968, art. 4º).

(...)

Art. 835. As declarações de rendimentos estarão sujeitas a revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 74).

A regra legal simplesmente exige que as despesas com saúde pleiteadas pelo contribuinte estejam relacionadas com seu próprio tratamento ou de seus dependentes, bem como que os pagamentos sejam efetivamente comprovados.

A mera informação das despesas sem a respectiva prova de sua ocorrência, nas condições estabelecidas pelo dispositivo acima transcrito, pode ensejar a glosa da dedução, conforme autoriza o artigo 73 do RIR/99.

Conforme se depreende dos dispositivos acima, cabe ao contribuinte a prova de que faz jus à dedução pleiteada na declaração.

Em princípio, se admite 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 certificar-se da efetividade dos pagamentos, que no caso concreto não ocorreram. Para tanto, basta observar as declarações firmadas pelos próprios profissionais, às fls. 34 e 39:

(...) nego peremptoriamente haver recebido os valores abaixo discriminados, das pessoas físicas que declararam "gastos com tratamento odontológico", supostamente por mim efetuado no exercício de minha profissão...

D



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000314/2005-73
Acórdão nº : 106-16.063

Em relação aos recibos emitidos pelo profissional JUCLEBER DE PAULA MARTINHO, como descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 66-72, no processo nº 10140.002409/2004-51 foi homologada a Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz, tendo-se emitido o Ato Declaratório Executivo nº 0025, de 10/09/2004, publicado no DOU em 15/09/2004, no qual se concluiu que todos os recibos emitidos por ele, no período de 01/01/2000 a 31/12/2002, são inidôneos, não podendo os referidos documentos serem aceitos para efeito de dedução do imposto calculado na Declaração de Ajuste Anual.

Neste momento, torna-se oportuno tecer algumas considerações acerca do procedimento administrativo que culmina com a elaboração da Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, que no caso fora elaborada antes da lavratura do Auto de Infração.

Há ocasiões em que a Administração Tributária se depara com reiteradas infrações de mesma natureza cometidas por um mesmo sujeito passivo. Nessas situações, apura-se repetida infringência de um mesmo dispositivo legal por um mesmo sujeito passivo, utilizando-se a Administração Tributária de um único procedimento investigatório, por meio do qual caracteriza a prática reiterada do ilícito tributário cometido.

Desta forma, a Súmula mostra-se de grande valia, sem a qual haveria o Fisco de repetir toda a investigação em cada procedimento fiscal influenciado pelo ilícito tributário do sujeito passivo sumulado, mesmo que de antemão a autoridade fazendária já pudesse antever o deslinde da investigação. Contraproducente seria, portanto, repetir-se caso a caso todo um procedimento, muitas vezes longo e penoso, para que se conclua algo já presumível *ab initio*.

Assim, o principal objetivo da Súmula é evitar a repetição de investigações cujos resultados já se conhecem, haja vista a reiterada conduta ilícita de um determinado sujeito passivo.

Cabe destacar que a lei pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre, por exemplo, no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode

19



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000314/2005-73
Acórdão nº : 106-16.063

ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório. Tal dispositivo está em sintonia com o princípio de que o ônus da prova cabe a quem o alega.

O art. 333 do Código de Processo Civil prevê que o ônus da prova incumbe: I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Nesse sentido, Antônio da Silva Cabral *in* Processo Administrativo Fiscal, sustenta, p. 302, que: *a) a autoridade lançadora deve provar ter o sujeito passivo omitido rendimentos; b) cabe ao sujeito passivo provar abatimentos, deduções e isenções.*

Salienta-se que, ante ao valor das deduções pleiteadas, cabe ao Fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias para preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 11, § 4º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943.

A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para o sujeito passivo 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 dos recibos, mas sim, ao sujeito passivo apresentar elementos que dirimam quaisquer dúvidas que parem sobre o documento.

Diante de evidências da não realização das despesas glosadas, cabe ao sujeito passivo o ônus de fazer a respectiva contra-prova. Nesse sentido, cumpre registrar que, em defesa do interesse público, é entendimento desta Turma de Julgamento que para gozar das deduções com despesas de saúde, não basta ao contribuinte disponibilizar de simples recibos ou declarações. Havendo questionamento da autoridade fiscal, torna-se necessária a comprovação da efetiva prestação do serviço e do pagamento correspondente.

Por último, acrescento que a qualificação da infração está perfeitamente comprovada nos autos, admitindo-se a majoração da penalidade (multa de 150%), visto



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000314/2005-73
Acórdão nº : 106-16.063

que o contribuinte utilizou-se de recibos inidôneos para beneficiar-se com a redução do imposto.

Em relação à aplicação da multa de ofício à alíquota de 150% (cento e cinquenta por cento), esta foi fundamentada no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, abaixo transcrito:

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

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

II – cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Como se percebe, para a aplicação da multa de ofício de 150%, é indispensável que fique caracterizado tratar-se de casos de evidente intuito de fraude como definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, a seguir:

Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

Verifica-se que a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação e pressupõe sempre a intenção de causar dano



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000314/2005-73
Acórdão nº : 106-16.063

à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, uma obrigação tributária.

Ainda assim, mesmo que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença de comportamento intencional de causar dano ao Erário Público, em que a utilização de subterfúgios escamoteie a ocorrência do fato gerador ou retarde o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, diferenciando-os da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na Declaração de Ajuste Anual.

Dessa forma, o intuito doloso deve estar caracterizado na autuação, sob pena de não restarem evidenciados os ardis característicos da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa qualificada.

Há, nos autos, elementos suficientes para a determinação de atitude dolosa do contribuinte ao inserir nas declarações de ajuste anual dos anos fiscalizados despesas médicas que não ocorreram, objetivando, com tal procedimento, diminuir dolosamente o montante do imposto devido.

Portanto, é legítima a aplicação da multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento), nos termos do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, supra, sobre o imposto lançado em decorrência da glosa da dedução das despesas médicas.

Não cabe qualquer alteração da decisão recorrida, uma vez que a mesma ateuve com propriedade e observância às normas legais atinentes à matéria e a razão apresentada pelo contribuinte, conseqüentemente deve ser mantido o lançamento, ora combatido.

Do exposto, voto em NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 24 de janeiro de 2007.


LUIZ ANTONIO DE PAULA