



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

Processo n° 16707.001372/2005-59
Recurso n° 152.287 Voluntário
Matéria IRPF - Exs.: 2000 a 2003
Acórdão n° 102-49.028
Sessão de 24 de abril de 2008
Recorrente MILTON DUARTE DE ALMEIDA
Recorrida 1ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003

DECADÊNCIA -

É ineficaz o ato administrativo de lançamento quando formalizado após a extinção do prazo legal concedido à Administração Tributária para esse fim.

NULIDADE - LANÇAMENTO - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL -

As infrações relativas às ordens contidas na regulamentação do Mandado de Procedimento Fiscal implicam em nulidade do feito quando delas decorrer o cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo.

MULTA DE OFICIO QUALIFICADA.

Presente a intenção de deixar de cumprir a obrigação tributária, a falta deve ser punida de ofício com a penalidade de maior ônus financeiro.

INCONSTITUCIONALIDADE - Súmula 1º CC nº 2 - O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA FÍSICA - DEDUÇÕES - REQUISITOS -

Os pagamentos a odontólogos podem constituir dedução da renda tributável anual da pessoa física desde que observados os requisitos legais. A prova *direta* do pagamento pode ser consubstanciada pelo recibo de autoria do profissional, quando correspondente à efetiva prestação dos serviços e portador do detalhamento dos serviços prestados.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, AFASTAR as preliminares e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
Presidente

NAURY FRAGOSO TANAKA
Relator

FORMALIZADO EM : 05 JUN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Silvana Mancini Karam, José Raimundo Tosta Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Núbia Matos Moura, Vanessa Pereira Rodrigues e Moisés Giacomelli Nunes da Silva.

Relatório

O processo tem por objeto a exigência de ofício de crédito tributário em montante de R\$ 12.877,85, decorrente das glosas de deduções por despesas médicas nos anos-calendário de 1999, R\$ 1.800,00; 2000, R\$ 5.000,00; 2001, R\$ 4.000,00; e 2002, R\$ 4.500,00, por pagamentos à Maria do Socorro Rosendo, conforme detalhamento contido no campo Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 6 a 11.

Referido crédito, composto pelo tributo, os juros de mora e a multa de ofício do artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, foi formalizado por Auto Infração, de 25 de abril de 2005, fl. 5, do qual dado ciência à contribuinte em 27 desse mês e ano, conforme AR, fl. 106.

As Declarações de Ajuste Anual – DAA contêm dados que podem ter significatividade para o deslinde das questões e por isso importante a presença destes no Relatório. Naquela relativa ao ano-calendário de 1999, a ocupação principal é de “Médico”, código 111, natureza 5, com percepção de rendimentos tributáveis da Prefeitura Municipal (Natal) e da Fundação Hospitalar Mons. Walfrido Gurgel, que totalizaram R\$ 42.617,31, a data de nascimento da pessoa é 04 de outubro de 1948, enquanto a dedução por despesas médicas nesse período foi de R\$ 7.966,44, importância resultante dos pagamentos à profissional acima identificada, a outro de nome não possível de identificar, de R\$ 1.200,00 e à UNIMED NATAL, R\$ 4.966,44, fl. 20. Em todos esses períodos constam pagamentos ao referido plano de saúde.

Intimado em 24 de março de 2004, a informar os tratamentos prestados pelo profissional e o local onde foram executados os serviços (fl. 30), o contribuinte não trouxe tais dados ao processo em sua resposta (fl. 37).

Em 30 de agosto desse ano, depois da busca e apreensão no consultório da profissional a pedido do fisco e efetuada em conjunto com a Polícia Federal, quando detectado que este contribuinte não figurava em registros da profissional, nem havia prontuários dentários dele e de sua família, esta pessoa foi novamente intimada para que esses dados fossem de seu conhecimento e apresentasse manifestação a respeito, bem assim, os detalhes dos tratamentos efetuados. Em resposta, protesto contra o uso dos documentos da profissional e afirmativa no sentido de que os recibos são os documentos válidos para comprovar os serviços e os pagamentos.

Apesar da norma contida no artigo 8º, II, “a”, § 2º, III, da Lei nº 9.250, de 1995, conter requisito no sentido de que os recibos devem conter “especificação” do mal, nesta situação os documentos apresentados pelo contribuinte contêm indicação genérica a título de motivo:

1.1. “Tratamento dentário pago em 10 parcelas de R\$ 500,00”, com emissão em 29 de dezembro de 2000, fl. 33;

1.2. “Tratamento dentário”, emissão em 28 de dezembro de 2001, fl. 34;

1.3. “Tratamento dentário”, emissão em diversos meses de 2002, fls. 35 a 39.



Integram o processo o MPF nº 04.2.01.00-2004-00624-7, fl. 1, de 17 de agosto de 2004, em nome desta pessoa, e referência aos períodos de janeiro de 1999 a dezembro de 2002, enquanto, na fl. 02, o demonstrativo das prorrogações, com vencimento da última em 29 de abril de 2005. Pesquisado na Internet¹, constatou-se a publicação da dita ordem e das prorrogações de prazo.

Impugnada a exigência e julgada a lide em primeira instância, por unanimidade de votos, decidido pela procedência do lançamento, conforme Acórdão DRJ/REC nº 14.953, de 31 de março de 2006, fl. 143.

Não conformado com a dita decisão, a pessoa interpôs recurso voluntário em 13 de junho de 2006, tempestivo, uma vez que a ciência da primeira ocorreu em 13 de maio desse ano, fl. 172.

Nesse protesto, os seguintes argumentos, em síntese:

Preliminares.

1. Pedido pela ineficácia do feito, (integral, porque o recurso não contém identificação do exercício de referência, nem o ano-calendário), com motivo na formalização após o transcorrer do prazo legal para esse fim. Fundamento no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 1966, e na Nota MF/SRF/Cosit nº 577, de 24 de agosto de 2000, na qual reconhecido o lançamento por homologação quando há valores declarados e crédito satisfeito ainda que parcialmente.

2. Ineficácia do lançamento por decurso de prazo do Mandado de Procedimento Fiscal-MPF 040100.00624/2004, com fundamento na conclusão do procedimento em 25 de abril de 2005 há mais de 120 (cento e vinte) dias da emissão. As prorrogações de prazo do MPF estariam contidas no prazo máximo de 120 dias. Ofensa à norma do artigo 12, I, da Portaria SRF nº 3.007, de 2001. A nulidade também decorreria da incompetência da autoridade porque não poderia ser a autora a mesma que constava do MPF original. Este último teria nulidade decorrente da ofensa à norma do artigo 16, da Portaria SRF nº 3.007⁽²⁾, de 2001, com fundamento na norma do artigo 59, I, do Decreto nº 70.235, de 1972. Reforçada a tese com a hipótese de ação fiscal em outra jurisdição, a teor do art. 6º, § 2º, da Portaria SRF nº 1.265, de 1999, c/c art. 1º da Portaria SRF nº 401, de 2001, que somente teria validade quando decorreria de uma Ordem de Serviço expedida pelo Coordenador-Geral de Fiscalização, enquanto se na mesma região, mas em jurisdição distinta, a ordem seria do Superintendente da Região.

3. Falta de ciência das prorrogações do MPF ao contribuinte, com ofensa à norma do artigo 13, § 2º, da Portaria SRF nº 3.007, de 2001.

4. Caráter confiscatório da multa de 150%, com fundamento na norma do artigo 150, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 - CF/88.

¹ Pesquisa no site www.receita.fazenda.gov.br, 16h48, de 21 de março de 2008.

² Portaria SRF nº 3.007, de 2001 - Art. 16. A hipótese de que trata o inciso II do artigo anterior não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.
Parágrafo único. Na emissão do novo MPF de que trata este artigo, não pode ser indicado o mesmo AFRF responsável pela execução do Mandado extinto.



5. Afirma a defesa sobre o dever do julgador manifestar-se a respeito da constitucionalidade da norma. Pedido pelo conhecimento das normas constitucionais, com fundamento no princípio da legalidade e na observância deste pelos funcionários públicos (art. 37, da CF/88). Jurisprudência STJ no MS 8.810-DF (Revista Dialética de Direito Tributário nº 104, p.27).

6. Protesto contra a quebra dos sigilos bancário e fiscal.

6.1. Argumenta a defesa que teria ocorrido erro no pedido ao Poder Judiciário quando indicada a necessidade da quebra do sigilo fiscal do contribuinte e essa incoerência deveria ser confirmada sob pena de cerceamento do direito de defesa.

Refere-se a recorrente ao pedido conjunto de quebra dos sigilos bancário e fiscal da odontóloga e sigilo fiscal dos beneficiários. Essa falta encontra-se na parte final do texto posto no campo “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” do Auto de Infração, fl. 10.

“Como informação complementar esclarecemos que foi solicitada judicialmente a quebra do sigilo bancário e fiscal da odontóloga e a quebra do sigilo fiscal dos beneficiários de forma a possibilitar que nos Autos de Infração e Representações Penais a serem lavrados contra os beneficiários que não lograrem êxito na comprovação da efetiva prestação dos serviços e efetivo pagamento à odontóloga, constem todos os elementos de prova apurados no decorrer da ação fiscal e fundamentais à caracterização do ilícito, o que foi devidamente concedido pelo juiz.”

6.2. Alega que houve ilegalidade na divulgação de informações sobre a quebra do sigilo da odontóloga antes da autorização judicial para esse fim, uma vez que a fiscalização fora iniciada em 5 de abril de 2004, fls. 30 e 31, e a autorização judicial ocorrera em 16 de outubro desse ano. Ofensa à norma do artigo 998, do Decreto nº 3.000, de 1999, Regulamento do Imposto de Renda-RIR/99 Afirma que essa parte da Impugnação não foi analisada em primeira instância.

Mérito

7. Afirma a defesa, nos termos da norma presente no artigo 845, § 1º, do RIR/99, que houve construção incorreta da norma em primeira instância ao entender que a prova poderia ser feita por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva, com base em indícios veementes. Com auxílio do Vocabulário Jurídico de De Plácido e Silva³ sobre o termo “veemente”, o qual tem a veemência como proveniente da *certeza*, da “demonstração inequívoca da realidade das coisas, ou como evidentes e intocáveis, essa característica em conjunto com a norma do artigo 142, § único do CTN, significaria a obrigação de um julgamento vinculado. Afirmado que houve discricionariedade na atividade procedimental porque considerados os recibos como materialmente verdadeiros, no entanto ideologicamente falsos, sem que esta última afirmativa estivesse devidamente comprovada. A falsidade ideológica não poderia ser presumida, mas apenas comprovada.

³ Vocabulário Jurídico, Forense, v-IV, p. 46



O posicionamento da autoridade fiscal a respeito dos recibos emitidos pela profissional odontóloga no sentido de que “*a maioria dos tratamentos não havia sido efetivamente executado*” exprime contradição com a glosa de todos os pagamentos efetuados pelo contribuinte. O processo estaria a requerer aprofundamento da investigação para comprovar o dolo específico porque a autoridade fiscal teria confirmado que a profissional odontóloga estava no pleno e legal exercício da atividade em contraposição ao ato de atribuir “*a maioria dos recibos falsos*” a este contribuinte. Houve tentativa de inversão do ônus da prova quanto à exigência de que o contribuinte provasse o efetivo pagamento com cópias de cheques, extratos bancários, etc.

8. Haveria contradição também no processo de Representação Fiscal para Fins Penais caracterizada pelo ato de ocultar os extratos bancários dos demais beneficiários dos serviços em razão do sigilo bancário porque, tendo por premissa de que não haveria autorização para quebra desse sigilo pela Justiça Federal, não poderia o fisco intimá-los para apresentar tais dados, no curso da ação fiscal. Dessa dedução, conclui o recorrente que o fisco teve a solicitação ao Poder Judiciário indeferida.

9. Com fundamento na norma do artigo 80, III, do RIR/99, ratificada pela IN SRF nº 15, de 2001, as características da prova a apresentar ao fisco para fins de benefício da dita dedução deveriam resumir-se aos recibos de pagamentos; estes deveriam ser especificados e comprovados com recibos nos quais indicados nome, endereço, etc.

10. Com base no processo de Representação Fiscal para Fins Penais lavrado contra a profissional Maria do Socorro Mesquita Alves Rosendo, afirmado que a tributação de ofício dos valores glosados homologou as deduções de eventuais contribuintes/clientes. Essa conclusão teria fundo na aplicação do princípio da reciprocidade tributária que em síntese significa o direito do beneficiário dos serviços de deduzir o correspondente valor tributado pelo prestador, porque este foi considerado produto do trabalho do profissional, quando o fisco tributou-o de ofício. Diversos julgados administrativos na mesma linha de raciocínio.

11. Como a odontóloga é parte na relação tributária, suas declarações deveriam ser acolhidas com observação do princípio da suspeição, porque há o interesse de que tais valores não lhe sejam imputados para fins de tributação.

12. Conclui a defesa que a ação fiscal movida contra este contribuinte não pode prosperar pela ofensa ao devido processo legal, porque as autoridades lançadora e julgadora pautaram pela discricionariedade. Pedido pela nulidade do feito.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Observados os requisitos de admissibilidade, o recurso deve ser conhecido.

O pedido pela ineficácia do feito, com fundamento legal na norma do artigo 150, § 4º, do CTN e na orientação contida na Nota MF/SRF/Cosit n° 577, de 2000, contém construção da norma conformadora do direito de formalizar o crédito pela Administração Tributária como se esta estivesse localizada no próprio artigo, por força da chamada *homologação tácita* para os fatos declarados e desta dependeria o prazo para formalização do crédito, de 5 (cinco) anos, com marco de referência para início da contagem desse prazo no fato gerador do tributo.

Nessa linha de raciocínio, o feito integral não seria nulo, apenas a parcela relativa ao ano-calendário de 1999, eis que 5 (cinco) anos contados a partir de 31 de dezembro de 1999 estariam completos em 31 de dezembro de 2004, enquanto sendo a ciência do ato em 27 de abril de 2005, ocorreria a ineficácia para essa parte do feito sob essa forma de interpretar o texto legal.

O prazo decadencial diz respeito ao tempo do detentor do direito de exigir o crédito tributário concretizar a formalização deste sob pena de, uma vez extinta essa abertura concedida, não mais poder efetua-la.

Contar esse tempo diretamente do pagamento antecipado ou do fato gerador previsto na referida norma é incorrer em interpretação inadequada do texto legal justamente porque, por força da obrigatoriedade aplicabilidade do método sistemático, não se pode desprezar a norma determinativa de obrigação prevista em lei para que a pessoa forneça informações ao fisco sobre os fatos ocorridos em cada ano-calendário e possa este exercer o direito de verificar e cobrar eventuais tributos devidos.

Assim, contar o prazo a partir do momento do pagamento, considerando que esse direito poderia ser exercido desde então por força do Documento de Arrecadação de Receitas Federais – DARF que adentraria aos sistemas informatizados da Administração Tributária Federal em d+2, ou seja, dois dias do pagamento, e no máximo quatro, é pensar que a norma da correspondente obrigação acessória de apresentar a Declaração de Ajuste Anual é inócua, existe no sistema por existir, quando esse raciocínio não é verdadeiro, porque sua existência tem por objeto conceder ao fisco condições de conhecimento e análise dos dados dos contribuintes de todo o País, em razão das dimensões continentais, das dificuldades existentes em munir de quantitativo razoável de funcionários para atender público e administrar os tributos, do elevado quantitativo de contribuintes, das dificuldades inerentes a um processo investigativo, entre tantos motivos a justificar um prazo maior para a verificação e eventual seleção de contribuinte para fiscalização.



De outra forma, considerar como referência de início da contagem o fato gerador do tributo seria inibir o direito da pessoa apresentar DAA e oferecer à tributação eventuais rendimentos considerados omitidos pela autoridade fiscal. Observe-se que a tributação por meio da inserção de rendimentos na Declaração de Ajuste Anual tem, inclusive, prazos distintos para pagamento do tributo daqueles correspondentes aos rendimentos sujeitos à tributação antecipada.

Há que se considerar ainda outro detalhe de significativa importância para confirmação do raciocínio: o direito da pessoa física de aproveitar deduções da renda tributável somente possível de concretização na DAA, como, entre outras, as despesas com médicos, hospitais, laboratórios, etc. Caso possível o lançamento logo no primeiro dia do ano-calendário seguinte ao do fato gerador, esse direito não poderia ser exercido porque a DAA ainda não teria sido apresentada uma vez que o prazo legal concedido para esse fim não estaria concluído.

Enfim, interpretar na mesma linha desenvolvida pela defesa é utilizar o método literal, pouco aconselhável em termos de construção das normas postas no CTN.

As normas aplicáveis à atribuição desse prazo localizam-se no artigo 173, do CTN, que alberga as variações possíveis às diversas modalidades de lançamentos, nesta situação, aquela indicada no inciso I. Sob o campo de abrangência dessa norma, o feito não se encontra caduco quanto aos fatos havidos no ano-calendário de 1999, porque a referência para início do prazo é o primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele que poderia ser formalizado o crédito, nesta situação, 1º de janeiro de 2001, enquanto o término, 31 de dezembro de 2005.

Sob outra perspectiva, ainda que a norma indicada pela defesa fosse a correta para contagem do referido prazo, nesta situação não poderia ser aplicada por força da exceção posta na parte final do texto legal, dirigida às situações de fraude, conluio e sonegação, em que não se aplica a homologação tácita. Conforme será evidenciado ao final, a qualificação da multa é correta, o que consubstancia a referida condição e a subsunção à hipótese abstrata.

Com essas considerações, rejeita-se a pretendida nulidade.

Outras questões dirigidas à nulidade do feito têm por fundamento a autorização da Administração Tributária em Mandado de Procedimento Fiscal-MPF: a incompetência da autoridade fiscal por força do transcorrer do prazo legal de 120 dias, a falta de ciência das prorrogações dessa ordem, e a sua equivalência a uma autorização administrativa ao exercício da função fora da jurisdição a que vinculada a autoridade.

Tomar o prazo posto na Portaria SRF n° 3.007, de 2001, artigo 12, de 120 (cento e vinte) dias para validade do MPF e interpretar que as prorrogações estariam incluídas nesse tempo, é dar aplicabilidade diversa daquela contida na norma do artigo 13, na qual a referência para a prorrogação é o primeiro citado, para então se autorizar as prorrogações de 60 (sessenta) dias cada (com a alteração dada pela norma do artigo 1º, da Portaria SRF n° 1.432, de 2003).

"Portaria SRF n° 3.007 - Art. 13. "Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência."



Essa norma contém autorização para que o procedimento fiscal estenda-se por tempo indeterminado, desde que autorizado por meio de prorrogações do MPF original, de sessenta dias cada. Conforme Relatório, houve emissão de MPF para o procedimento fiscal e as prorrogações no tempo previsto em lei.

Rejeita-se o argumento por falta de subsunção ao suporte legal de referência.

A aplicação da norma do artigo 16, da referida Portaria (substituição da autoridade fiscal) somente deveria ocorrer se efetivamente extinto o prazo do MPF sem a devida prorrogação. Nesta situação não ocorreu a requerida ilegalidade administrativa e mesmo que ocorresse não importaria nulidade ao feito por decorrência da norma que concede o poder de fiscalizar ao Auditor-Fiscal da Receita Federal (agora também do Brasil): no artigo 7º, da Lei n.º 2.354 de 29 de novembro de 1.954, que alterou o artigo 124 do Decreto n.º 24.239, de 1947, Decreto-Lei nº 2.225, de 1985, que criou o cargo de Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional e no artigo 6.º da MP n.º 1.915-3/99.

Eventual falha na substituição dessa autoridade pelo transcorrer do tempo de permanência na execução do procedimento investigatório não constituiria causa para a nulidade do feito por incompetência, mas, apenas, a uma infração administrativa a ser verificada por processo disciplinar. Como esse tipo de ordem é submetida a controle administrativo, eventual descumprimento é objeto de verificação administrativa interna e punível com as sanções previstas inerentes ao vínculo trabalhista.

Quanto à falta de ciência das prorrogações do MPF ao contribuinte, com ofensa à norma do artigo 13, § 2º, da Portaria SRF nº 3.007, de 2001, o prejuízo que poderia decorrer dessa eventual falha seria o cerceamento ao direito de defesa, porque a pessoa desconheceria sobre o prosseguimento da ação fiscal.

Conveniente esclarecer que a prorrogação do prazo concedido em MPF não necessita ter ciência imediata do SP, enquanto autorizada a publicidade por meio de divulgação na Internet, com ciência dessa atitude no primeiro contato com o SP após o novo prazo, conforme artigo 13 da Portaria nº 3.007, de 2001⁴).

O prejuízo por eventual cerceamento ao direito de defesa não ocorreu neste procedimento, embora não haja provas da entrega das prorrogações indicadas à fl. 2. Verifica-se que a continuidade da ação fiscal foi informada ao contribuinte mediante Termos de Continuação de Procedimento Fiscal, de 10 de novembro de 2004, fl. 57, ciência em 16 desse mês e ano, fl. 58, em 5 de janeiro de 2005, fl. 59, ciência em 17 desse mês e ano, fl. 60, e em 10 de março de 2005, ciência em 14 desse mês e ano, fl. 62. Em todos esses termos foi indicado que a ação fiscal estava albergada pelo MPF já encaminhado.

⁴ Portaria SRF nº 3.007, de 2001 - Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de trinta dias.

§ 1º A prorrogação de que trata o *caput* far-se-á por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na Internet, nos termos do art. 7º, inciso VIII.

§ 2º Após cada prorrogação, o AFRF responsável pelo procedimento fiscal fornecerá ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet, conforme modelo constante do Anexo VI.



A nulidade do processo ou do feito em função do MPF poderia ser objeto de protesto com fundamento no desconhecimento da autoridade superior, fato que levaria a concluir que o Auditor estaria agindo em nome próprio, ou por eventual cerceamento do direito de defesa, motivado pela ausência de qualquer das informações nele contidas. Como se observa, a primeira é inválida nesta situação porque se confirma a determinação originária do superior da autoridade fiscal pelo demonstrativo das prorrogações do MPF, citado no início, e a segunda, porque o contribuinte atendeu às Intimações efetuadas e em nenhum momento anterior à lavratura do Auto de Infração contestou qualquer aspecto decorrente do MPF, no qual se poderia incluir o prazo, a autoria, o tributo em fiscalização, entre outros.

Assim, rejeita-se o pedido pela nulidade do feito por falta de autorização contida em Mandado de Procedimento Fiscal - MPF considerando que consta à fl. 4 do processo "Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF", no qual a última prorrogação teve validade até 29 de abril de 2005. Como o feito foi elaborado em 25 desse mês e ano, e teve ciência em 27, fl. 106, encontra-se albergado pela dita autorização e considera-se ocorrido o conhecimento da dita prorrogação do prazo pelo acesso ao processo e a publicação na Internet.

Os julgados administrativos com posicionamento em contrário a esse entendimento não se prestam como normas internas com poderes para modificar a ordem presente em lei. Essa realidade decorre da situação fática peculiar de cada matéria e da falta de competência do Poder Executivo para legislar em contrário à norma posta, o que torna vedado estender *erga omnes* os efeitos de cada julgado administrativo.

Outro questionamento tem por objeto o teórico caráter confiscatório da multa de ofício, com fundamento na norma do artigo 150, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 - CF/88. Afirmar a defesa sobre o dever do julgador manifestar-se a respeito da constitucionalidade da norma. Pedido pelo conhecimento das normas constitucionais, com fundamento no princípio da legalidade e na observância deste pelos funcionários públicos (art. 37, da CF/88). Jurisprudência STJ no MS 8.810-DF (Revista Dialética de Direito Tributário nº 104, p.27).

Decidir sobre a característica da norma e se esta se encontra conformada com a CF/88 não é competência do julgador administrativo, justamente porque, conforme afirmado pela defesa, a ação deste é "vinculada", isto é, somente pode exigir ou deixar de fazê-lo mediante a correspondente autorização normativa. Como inexistente autorização normativa para não considerar a ordem punitiva posta na norma do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, defeso ao julgador afastá-la por considerá-la inconstitucional.

A confirmar o raciocínio, a Súmula nº 2, do Primeiro Conselho de Contribuintes:

"Súmula 1ª CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

Outro aspecto contestado em recurso é a quebra dos sigilos bancário e fiscal. Argumenta a defesa que houve erro no pedido ao Poder Judiciário quando indicada a necessidade da quebra do sigilo fiscal do contribuinte e essa incoerência deve ser confirmada sob pena de cerceamento do direito de defesa. Teria ocorrido divulgação de informações sobre a quebra do sigilo da odontóloga antes da autorização judicial para esse fim, uma vez que a fiscalização fora iniciada em 5 de abril de 2004, fls. 30 e 31, e a autorização judicial ocorrera



em 16 de outubro desse ano, com ofensa à norma do artigo 998, do Decreto nº 3.000, de 1999, Regulamento do Imposto de Renda-RIR/99. Afirmo que essa parte da Impugnação não foi analisada em primeira instância.

A falta a que se reporta a defesa encontra-se na parte final do texto posto no campo “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” do Auto de Infração⁵, fl. 10.

A referida informação teve por objeto apenas esclarecer sobre o procedimento investigatório de referência às verificações complementares e exigências tributárias contra as pessoas beneficiadas por pagamentos à profissional indicada.

O processo relativo à quebra de sigilo bancário e fiscal de terceiros tem trâmite na esfera judicial, ambiente em que poderia ser apresentada contestação pela defesa contra eventual ilegalidade no desenvolvimento dessa ação. A utilização deste processo para protesto contra as quebras dos ditos sigilos constitui erro de jurisdição, de autoridade.

Outro protesto tem por fundamento a divulgação de informações sobre a quebra do sigilo da odontóloga antes da autorização judicial para esse fim, considerado que a fiscalização foi iniciada em 5 de abril de 2004, enquanto a autorização judicial ocorreu em 26 de outubro desse ano.

A referida autorização judicial teve por objeto a utilização pelo fisco das “informações constantes do Auto de Infração /Representação Fiscal instaurados contra MARIA DO SOCORRO MESQUITA ALVES ROSENDO, CPF 124.241.614-53, nos Autos de Infração/Representação Fiscal que porventura sejam instaurados contra as pessoas relacionadas nas peças de fls. 13/16 dos autos em epígrafe (..)”, transcrição do ofício reservado-GAB nº 055/2004, fl. 64, v-I.

A norma do artigo 998, do RIR/99, fundamento do protesto da defesa, diz respeito ao sigilo fiscal e encontra-se inserida no Capítulo IX, Sigilo Fiscal, do Título VIII, Disposições Diversas: “*Nenhuma informação poderá ser dada sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades*”. Essa norma tem por objeto a proteção dos dados dos contribuintes mediante proibição de cessão de informações a pessoas externas ao ambiente da Administração Tributária, no entanto ela não veda a investigação fiscal nesta ou naquela pessoa detentora de relação com a que se encontra sob investigação criminal, para fins de identificar possíveis infrações tributárias e criminais.

Nesta situação, a investigação de eventual crime praticado pela dita profissional somente poderia ser completa com a extensão das verificações às demais beneficiárias dos serviços, de tal forma a comprovar a falta de ligação entre o objeto dos recibos – pagar por um serviço profissional - e a realidade havida no passado – a efetiva realização dos trabalhos. Esse caminho foi o escolhido pela autoridade fiscal pois com fundamento nos dados em arquivos informatizados da Administração Tributária e naqueles havidos por força da busca e apreensão no consultório, procurou complementar a situação infratora das partes e bem conformar o

⁵ “Como informação complementar esclarecemos que foi solicitada judicialmente a quebra do sigilo bancário e fiscal da odontóloga e a quebra do sigilo fiscal dos beneficiários de forma a possibilitar que nos Autos de Infração e Representações Penais a serem lavrados contra os beneficiários que não lograrem êxito na comprovação da efetiva prestação dos serviços e efetivo pagamento à odontóloga, constem todos os elementos de prova apurados no decorrer da ação fiscal e fundamentais à caracterização do ilícito, o que foi devidamente concedido pelo juiz.”



evidente intuito de fraudar o fisco. Assim, este procedimento fiscal tornou-se decorrência do primeiro e para a formalização do correspondente processo, necessária a vinda de autorização judicial para composição com tais dados.

Em complemento, verifica-se que o digno Relator analisou a matéria em primeira instância e informou que (texto às fls. 167 e 168, v-I):

"II – a autorização judicial de fl. 64 é no sentido de permitir a juntada de peças constantes dos processos relativos a Auto de Infração / Representação Fiscal contra a odontóloga, nos Autos de Infração / Representação Fiscal porventura instaurados, não havendo impedimento para a mera menção, na intimação de fls. 40/42, de detalhes concernentes à busca e apreensão realizada no consultório, mormente quando os fatos relatados revelaram-se imprescindíveis para a elucidação da dúvida até então existente acerca da realização dos serviços associados aos recibos apresentados anteriormente pelo impugnante."

Correto pois, o procedimento investigatório e a decisão *a quo*.

Na seqüência dos argumentos, afirma a defesa ter havido construção incorreta da situação para fins de subsunção à norma – quando desconsiderados os recibos perante a construção com base nas demais provas - em razão do julgamento administrativo ser vinculado. Nos termos da norma presente no artigo 845, § 1º, do RIR/99, afirmado que a prova pode ser feita por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva, com base em indícios veementes, e esta em conjunto com a norma do artigo 142, § único do CTN, significaria a obrigaçõ de um julgamento vinculado.

Esta questão é dirigida à ilegalidade na construção dos fatos com base nos documentos deste processo, caracterizada pela afirmativa do fisco sobre a falta de correspondência entre os recibos e a realidade havida no passado; as demais provas indiciárias não seriam *elementos seguros de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão* (conforme parte final do texto do parágrafo 1º, do artigo 845, do RIR/99) para que fossem rejeitados tais documentos. Segundo a defesa, haveria erro no posicionamento de primeira instância porque tomados os recibos como materialmente verdadeiros, no entanto ideologicamente falsos. Além dessa contradição, no entender da recorrente, a falsidade ideológica não poderia ser presumida, mas apenas comprovada.

O entendimento da defesa não é adequado. A prova dos fatos deve ser feita com todos os elementos possíveis, consubstanciados em documentos escritos, tanto pelo fisco, em razão da necessidade de melhor conformar os fatos, com provas diretas ou indiretas, ou o conjunto delas, bem assim, pelo pólo passivo, por força da restrição posta na norma havida no artigo 15, do Decreto nº 70.235, de 1972, direcionamento decorrente da ampla defesa obrigatória no *devido processo legal*, conceito que alberga o processo administrativo (art. 5º, LV da CF/88 e artigo 2º, da Lei nº 9.784, de 1999).

A verdade material pode ser constituída de fatos distintos daqueles indicados em documentos públicos e essa divergência pode ser objeto de investigação e comprovação pelo fisco com outras provas indiretas, ou diretas, com documentos distintos em obediência a finalidade de exigir e cobrar corretamente o tributo devido. Essa busca é autorizada pela norma do artigo 142, do CTN.



Falsidade ideológica⁶ significa emitir documento ao qual o seu conteúdo não corresponde à realidade de referência, isto é o documento é verdadeiro, real, mas seu conteúdo não externa os fatos de fundo. Esta situação contém os requisitos postos no conceito do termo. Os recibos emitidos pelo profissional, teoricamente prestador dos serviços, são documentos “verdadeiros⁷” se considerado o referencial localizado na pessoa do emitente e na evidência da sua autoria; *reais*, porque existem no mundo jurídico, mas, *falsos*, quando considerado o referencial nos fatos havidos no passado, por falta de correspondência. As provas da inexistência dos fatos indicados podem ser feitas por todos os meios possíveis que formam conjunto probatório favorável a esta ou aquela parte.

Segundo Suzy Gomes Hoffmann⁸, “*prova é a demonstração – com o objetivo de convencer alguém – por meios determinados pelo sistema, de que ocorreu ou deixou de ocorrer um certo fato*”.

Tratando da prova jurídica, a autora utiliza conceito posto por Tércio Sampaio Ferraz Junior⁹ (em Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação. 3ª Ed. São Paulo, Atlas, 1990, pág. 291), transcrito a seguir.

“A prova jurídica traz consigo, inevitavelmente, o seu caráter ético. No sentido etimológico do termo – probatio advém de probus que deu, em português, prova e probo – provar significa não apenas uma constatação demonstrada de um fato ocorrido – sentido objetivo – mas também aprovar ou fazer aprovar – sentido subjetivo. Fazer aprovar significa a produção de uma espécie de simpatia, capaz de sugerir confiança, bem como a possibilidade de garantir, por critérios de relevância, o entendimento dos fatos num sentido favorável (o que envolve questões de justiça, equidade, bem comum etc.)”

Como esclarece Paulo C B Bonilha¹⁰, o objeto da prova é o fato por provar-se, e sob esse aspecto, as provas então podem dividir-se em *diretas* e *indiretas*. Seguindo tais ensinamentos, a prova *direta* refere-se ou consiste no próprio fato probando, enquanto a prova *indireta* tem por referência fato distinto deste, por via do qual se chega, de forma mediata, ao fim colimado. São provas indiretas as presunções e os indícios.

Neste processo, evidenciam-se imprestáveis tais recibos para fins tributários em termos dos requisitos postos na legislação que rege a dita dedução e em razão do conjunto

⁶ Falsidade Ideológica - (...) Ainda se anota, na técnica jurídica, nova espécie de falsidade: a ideológica. Difere da falsidade material em que há falsificação do documento ou do título. Na falsidade ideológica, o título ou o documento se mostra como verdadeiro, mas não exprime a verdade o que nele se contém. Estrutura-se, assim, na falsidade da declaração contida no título ou no documento, que se apresenta como autêntico e verdadeiro, desde que, originariamente, passado por quem tinha autoridade para passá-lo. O documento, assim, é verdadeiro, mas não é real ou verídico o que nele se contém. Neste caso, o caráter delituoso da falsidade está no dolo e na nocividade do ato, que pretende alterar a verdade pela simulação e pela fraude. SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo Magela. Vocabulário Jurídico, 2.ª Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas

⁷ “O real muda e passa: ninguém se banha duas vezes no mesmo rio real. A verdade nem muda nem passa. Se alguém uma vez se banhou num rio, isso continuará sendo verdade eternamente.” COMTE-SPONVILLE, André. A vida humana. tradução Cláudia Berliner. São Paulo, WMF Martins Fontes, 2007, p.102.

⁸ HOFFMANN, Suzy Gomes. Teoria da prova no Direito Tributário, Campinas, Coppola Editora, 1999, págs. 67 e 68.

⁹ HOFFMANN, Suzy Gomes. Ob. Citada, pág. 68.

¹⁰ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Da prova no processo administrativo tributário, 2ª Ed., São Paulo, Dialética, 1997, pág. 81.



probatório indireto permitir conclusão no sentido de que os serviços não foram efetivamente prestados. Formam esse conjunto os seguintes dados comprovados no processo:

1. Apesar da norma contida no artigo 8.º, II, “a”, § 2.º, III, da Lei n.º 9.250, de 1995, conter requisito no sentido de que os recibos devem conter “especificação” do mal, conforme Relatório, tais documentos contêm apenas indicação genérica de “Tratamento dentário pago em 10 parcelas de R\$ 500,00” e “Tratamento dentário”.

Mesmo intimado a informar o local onde prestados os serviços e detalhar os tratamentos prestados pelo profissional, o contribuinte não trouxe tais dados ao processo em sua resposta.

Observe-se que a autoridade fiscal apenas pediu para que o contribuinte apresentasse dados dos serviços prestados para que pudesse formar convicção a respeito da efetividade dos trabalhos, em confronto com a hipótese de emissão de recibos não correspondentes à realidade havida no passado. E essa demanda ocorreu absolutamente de acordo com a norma prevista no artigo, 8.º, II, “a”, § 2.º, III, da Lei n.º 9.250, de 1995, transcrito:

“Lei n.º 9.250, de 1995 - Art. 8.º 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;

(...)

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

(...)

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; (g.n.)

Então, constituem elementos a compor o conjunto probatório indireto, (a) a emissão dos recibos em desconformidade com a dita norma, uma vez que não *especificados*, ou seja, não contiveram o detalhamento dos tratamentos realizados e (b) a negativa desta pessoa em informar sobre os trabalhos prestados, a fim de atender o requisito posto na norma.

2. O segundo aspecto a compor o dito conjunto probatório indireto é a forma de pagamento: em moeda. A norma citada no item anterior contém indicação de que para usufruir o benefício da dita dedução, os pagamentos devem estar *especificados e comprovados*.

Em termos de ordenamento jurídico civil não é proibido pagar e ter como prova desse pagamento um recibo assinado por aquele que recebe a quantidade de moeda, no entanto, no ordenamento jurídico tributário, mais especificamente naquele dirigido a regular a



incidência do Imposto de Renda, não basta que haja o recibo, este deve conter detalhamento no qual especificado o mal, ou, em alternativa, há que se informar o *cheque nominativo* de pagamento. Esses requisitos foram postos na lei em razão da grande probabilidade do uso de fraudes, conluio para sonegar, etc. com o uso ilegal do benefício.

Um recibo¹¹ constitui uma declaração de que algo foi entregue a alguém e na situação, informa que uma quantia foi entregue por força de um serviço. Essa declaração não constitui prova de que o fato a que se reporta ocorreu, uma vez que seu conteúdo pode ser negado em qualquer momento posterior justamente pela falta de elementos de fixação do aspecto temporal do fato de referência. Apenas para salientar a facilidade com que é possível construir o fato de referência caso não houvesse a indicação na lei sobre a obrigação de trazer outros elementos sobre o trabalho executado: seja o exemplo do conluio entre o beneficiário dos serviços e o profissional, caracterizado pela emissão graciosa do recibo ou em troca de pequeno percentual da quantia correspondente ao teórico pagamento, em dinheiro. Haveria algo a permitir ao fisco a identificação dessa fraude e conluio? Apenas os elementos indiciários de que o serviço não foi efetuado: o detalhamento da prestação do serviço, a falta de oferecimento da renda tributável pelo profissional, a falta de controlos internos sobre o serviço prestado, entre outros. Por esse motivo, a lei contém determinação a respeito da necessidade do detalhamento do serviço prestado ou da cópia de cheque nominativo, porque pelo primeiro possível conferir a existência do fato no passado, e com o segundo, se a referência na escrituração bancária permite confirmar a efetiva transmissão dos recursos no tempo indicado.

A pessoa não atendeu a tais pedidos quando poderia ter trazido ao processo qualquer dos dados possíveis para permitir a confirmação pela autoridade fiscal.

Consideradas as possibilidades de roubo e de perda, outro detalhe a depor em contrário à hipótese de pagamento em moeda é que os pagamentos indicados nos recibos giram em torno de R\$ 500,00 cada, quantia significativa para que em todos os pagamentos (em diversos meses) fosse a mesma conduzida pela pessoa e em nenhuma delas utilizasse o cheque.

3. Outro aspecto a compor conjunto probatório indiciário é a teórica realização de tratamentos de valores significativos em três anos-calendário consecutivos. Considerada a ocupação principal da pessoa “Médico”, possível extrair família de elevado nível cultural onde prevalecem os cuidados com a higiene e manutenção da saúde. Nessa linha de raciocínio, salvo as situações de doenças mais graves, as necessidades de atendimento dentário mais comuns seriam resolvidas com tratamentos apenas de manutenção da boa saúde dentária já presente, com conseqüente menor tempo de atendimento e valor do trabalho.

4. A participação em plano de saúde da UNIMED, de valor significativo em cada ano, poderia incluir o ressarcimento de atendimentos a consultas odontológicas ou albergar essa espécie de atendimento. Essa situação, no entanto, não foi investigada pela autoridade fiscal e constitui apenas hipótese a colaborar com o conjunto probatório indireto.

5. A falta de controlos da profissional quanto a esta pessoa ou de seus dependentes constatada na busca efetivada junto ao consultório desta é elemento significativo do conjunto probatório indireto. Constitui regra dos profissionais da área médica a manutenção de fichário destinado a controle dos serviços realizados em cada atendimento, necessidade

¹¹ Recibo - (...) exprime o papel ou o documento, em que se confessa ou se declara o recebimento de alguma coisa. De Plácido e Silva, Obra Citada.



justificada pela extensão dos tratamentos em confronto com a multiplicidade de atendimentos em cada dia e a dificuldade de lembrar, em cada consulta, dos serviços realizados e daqueles a realizar, perante o conjunto deles identificado no diagnóstico. Considerado o montante dos gastos com essa espécie de profissional e o nível cultural e intelectual da família, o tratamento deveria ter por objeto alguma espécie de mal específico, de tratamento prolongado e de difícil cura, o que requereria fichário para acompanhamento dos atendimentos e da evolução do estado. Consideradas as justificativas anteriores, a falta desses controles significa reforçar a probabilidade da inexistência de atendimento.

6. A quantidade expressiva de pessoas que declararam pagamentos em moeda à profissional (130), como se esta fosse a regra geral da sociedade e que, uma vez intimados a comprovar não o fizeram, conforme indicado no documento juntado às fls. 104 e 105, v-I. Ressalte-se a afirmativa anterior sobre a entrega em moeda inibir a fixação do aspecto temporal dos fatos de referência dos recibos.

7. O fato de a profissional ter declarado renda relativa aos anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002, utilizando mecanismo para incluir os recibos graciosos fornecidos no total da renda tributável, mas de maneira a não pagar tributo, por incluir despesas com livro Caixa, que reduziram em 90% a renda tributável, fl. 67. Esta, resultou em torno de R\$ 18.000,00 nos três primeiros anos-calendário e R\$ 49.105,00 no último indicado. A complementar essa forma de 'esquentar' recibos, a apresentação de declaração de rendimentos no exercício de 2004, ano-calendário de 2003, quando sob investigação, com renda tributável de R\$ 90.114,83, e despesas dedutíveis de R\$ 46.738,57, fl. 70, e a informação de que o livro Caixa relativo aos anos-calendário anteriores fora roubado de seu automóvel em 10 de junho de 2003, conforme Boletim de Ocorrência 3.100/03, fl. 68.

8. Os demais indícios verificados pela autoridade fiscal indicadores do fornecimento de recibos graciosos: o crescimento de consumo de energia elétrica do consultório da profissional, de apenas 10% nesses anos, quando o quantitativo de clientes aumentou em 223% (período de 2000 a 2002), fl. 79; no mesmo período o decréscimo no consumo de materiais utilizados, de acordo com documentação apreendida na busca junto ao consultório, fl. 78, e a incompatibilidade entre o quantitativo de clientes atendidos e o quantitativo de material adquirido; a falta de depósitos em conta bancária, extratos às fls. 211 a 265 do processo contra a referida profissional, entre outros.

Outro aspecto questionado é o posicionamento da autoridade fiscal a respeito dos recibos emitidos pela profissional odontóloga no sentido de que "*a maioria dos tratamentos não havia sido efetivamente executado*" que estaria em contradição com a glosa de todos os pagamentos efetuados pelo contribuinte. O processo requereria aprofundamento da investigação para comprovar o dolo específico porque a autoridade fiscal teria confirmado que a profissional odontóloga estava no pleno e legal exercício da atividade em contraposição ao ato de atribuir "*a maioria dos recibos falsos*" a este contribuinte. Teria havido tentativa de inversão do ônus da prova quanto à exigência de que o contribuinte provasse o efetivo pagamento com cópias de cheques, extratos bancários, etc.

Quis significar a defesa que tendo a profissional odontóloga efetivamente prestado serviços e a autoridade fiscal reconhecido esse trabalho, todos os serviços declarados como pagos pelo contribuinte não deveriam ser glosados porque alguns deles poderiam ter sido prestados pela profissional.



Em termos de lógica, esse argumento não deixa de ter fundamento, porque se há renda tributável declarada pela profissional sem que haja identificação dos clientes que pagaram pelos serviços, esta pessoa pode encontrar-se no rol daquelas que integraram o conjunto dos desconhecidos, situação que lhe daria suporte à dedução pleiteada, no entanto, em termos de legislação reguladora do Imposto de Renda das pessoas físicas, essa hipótese é totalmente descabida, em primeiro, por força da exigência posta na Lei nº 9.250, art. 8º, sobre a especificação e comprovação da entrega dos recursos relativos aos pagamentos, em segundo, porque dada a forma de pagamento utilizada, em moeda, outros fatos deveriam compor o processo para confirmar a execução dos serviços e a possibilidade da dedução, dados que constituem ônus probatório da pessoa e poderiam ser trazidos ao processo na fase procedimental. O que se extrai do processo é que todos os indícios coletados pela autoridade fiscal são contrários ao contribuinte, motivo para que o argumento mostre-se totalmente impertinente.

O protesto dirigido à Representação Fiscal para fins Penais não será objeto de análise neste voto em razão desse processo constituir ação distinta deste.

Com fundamento na norma do artigo 80, III, do RIR/99, ratificada pela IN SRF nº 15, de 2001, entende a recorrente que a prova para fins de benefício da dita dedução restringe-se apenas aos recibos; na situação, aqueles apresentados estariam albergados pela norma e as suas características atenderiam os requisitos nela indicados.

Essa questão já foi analisada em momento anterior, quando informado sobre a necessidade dos recibos portarem a especificação, o detalhamento dos serviços prestados.

A afirmativa sobre a tributação de ofício havida na pessoa da profissional Maria do Socorro Mesquita Alves Rosendo da qual resultaria reflexo anulador das glosas das deduções de eventuais clientes em razão de os valores anuais desses custos teriam sido oferecidos à tributação pela profissional, não é adequada para afastar esta incidência. Não há provas de que a profissional tenha oferecido à tributação os valores dos recibos emitidos em favor deste contribuinte ou de qualquer outro em razão da perda do livro Caixa, bem assim, da falta de outros elementos indicativos de que os serviços foram efetivamente prestados, e, em complemento, o fato de o somatório dos valores deduzidos pelos diversos beneficiários desses serviços ser superior àqueles declarados pela profissional.

Outro aspecto levantado pela defesa é a suspeição quanto às declarações prestadas pela profissional, em razão de ela ser parte interessada nessas relações com clientes, perante o fisco. Poderia haver o interesse de que tais valores não lhe fossem imputados para fins de tributação.

Essa alegação não deixa de ter fundamento porque ambas as partes têm responsabilidades perante o tributo: esta pessoa porque reduziu a base tributável em função dos referidos pagamentos; a profissional, por força da obrigação de oferecer à tributação os mesmos valores em razão de constituir rendimento tributável a parcela excedente aos custos. No entanto, não se trata de querer comparar declarações, mas conjuntos probatórios dados pelos recibos desta pessoa em confronto com todas as demais provas indiretas contrárias à compatibilidade de tais documentos perante os fatos espelhados em seu conteúdo.

A conclusão ao final do recurso foi no sentido de que tanto a autoridade lançadora, quanto à julgadora de primeira instância, usaram da discricionariedade para fins de



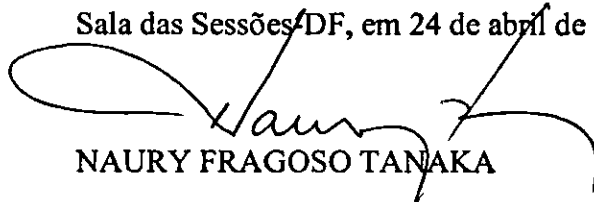
decidir quanto à exigência e atribuir a inexistência de serviços e utilização indevida das deduções por intenção deste contribuinte, situação que geraria a nulidade do feito.

Discricionariedade¹² consiste na liberdade que a pessoa detém para, na ausência de norma reguladora, dispor perante determinada situação. Inexiste a referida autonomia de exigência, o que externam o lançamento, a Representação Fiscal para Fins Penais, e o julgamento de primeira instância são interpretações do conjunto de fatos para fins de subsunção às conformações da hipótese legal posta no Auto de Infração. Denota-se impertinente a dita conclusão, porque deixa de considerar esse direito de interpretação de cada um dos aplicadores das normas, integrante obrigatório do *devido processo legal*.

Colocados os esclarecimentos, justificativas e fundamentos legais, REJEITO as questões preliminares suscitadas e quanto ao mérito, NEGO PROVIMENTO ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões/DF, em 24 de abril de 2008.



NAURY FRAGOSO TANAKA

¹² Discricionário - Assim se diz de todo poder, que não está limitado, que se dirige pela própria vontade do agente, sem qualquer limitação exterior, segundo sua própria discricção, ou entendimento. De Plácido e Silva, obra citada.