



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	13851.001426/2004-43
Recurso nº	148.590 Voluntário
Matéria	IRPF 1999 a 2003
Acórdão nº	102-48.243
Sessão de	28 de fevereiro de 2007
Recorrente	JOSÉ FELIPE GULLO
Recorrida	5º TURMA/DRJ-SÃO PAULO/ II

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: Ementa:

IMPOSTO DE RENDA – DEDUÇÕES – REQUISITOS – Para que o pagamento de despesa médica seja considerado como dedutível da renda tributável anual deve estar especificado e comprovado, na forma prevista em lei.

MULTA QUALIFICADA – Comprovado por conjunto probatório indireto o ânimo da pessoa em não efetivar a conduta tributária prevista na lei, concretiza-se a situação hipotética para a penalidade de maior ônus financeiro.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
Presidente


NAURY FRAGOSO TANAKA
Relator

FORMALIZADO EM: 15 MAI 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM, ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.

Relatório

O processo tem por objeto a exigência de ofício de crédito tributário em montante de R\$ 114.926,72, resultante:

1) da incidência do tributo sobre renda auferida e omitida pela pessoa fiscalizada proveniente da prestação de serviços sem vínculo empregatício no ano-calendário 1999, à Irmandade Santa Casa de Misericórdia, em valor de R\$ 9.967,00, à diversas pessoas físicas, no valor de R\$ 5.018,00, nesse ano, R\$ 2.000,00, em 2000, R\$ 3.238,88, em 2001 e R\$ 1.070,00, em 2002; à Prefeitura Municipal de Araraquara, R\$ 185,07, em 2001; e à Secretaria de Estado da Saúde, R\$ 1.500,00, em 2002; rendimentos de aluguéis percebidos de pessoas jurídicas, R\$ 4.266,00, no ano-calendário de 1999, R\$ 4.104,00 em 2000 e 2001, e de pessoas físicas, R\$ 22.365,00, em 1999, R\$ 21.818,49, em 2000, R\$ 27.692,32, em 2001;

2) da glosa de deduções por despesas médicas para as quais apresentados documentos considerados inidôneos pela autoridade fiscal: no ano-calendário 1998, R\$ 39.000,00; em 1999, R\$ 19.000,00, em 2001, R\$ 17.000,00 e em 2002, R\$ 5.580,00.

O crédito foi formalizado pelo Auto de Infração, de 13 de dezembro de 2004, com ciência em 27 de dezembro desse ano, conforme AR à fl. 166, e composto pelo tributo, a multa de ofício qualificada, prevista no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, para as infrações resultantes da glosa de deduções por despesas médicas indicadas como pagas à Ezer José Abuchaim, Yoshiko Mauryama Salgado, Eremi Silva Barros e Rosana M Felipe; e no artigo 44, I, desse ato legal para as demais, e ainda, a multa isolada pela falta de recolhimento da antecipação do tributo pela percepção de rendimentos de pessoas físicas, e os juros de mora.

O primeiro grupo de infrações não foi impugnado, motivo para que não se estenda maiores comentários a respeito desses assuntos; essa parte do crédito tributário foi separada e excluída deste processo para prosseguimento da cobrança em outro distinto.

A análise restringe-se às infrações remanescentes, pela glosa de deduções por despesas médicas.

Segundo o Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal, fl. 29, os pagamentos não acolhidos teriam como beneficiários: Ezer J Abuchaim - R\$ 29.000,00, no ano-calendário de 1998 e R\$ 4.000,00 em 1999, Rosana M Felipe, R\$ 10.000,00, em 1998 e 1999, Eremi Silva Bastos, R\$ 5.000,00, em 1999, e Yoshiko M Salgado, R\$ 17.000,00, em 2001 e R\$ 5.580,00, em 2002.

Os motivos que levaram a autoridade fiscal decidir dessa forma foram: a) a existência de Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, conforme Ato Declaratório Executivo nº 1, de 2004, fl. 32, para o primeiro e a não inclusão da pessoa fiscalizada no rol daqueles para quem o profissional sumulado declarou ter prestado serviços nos períodos verificados; b) a apresentação de declaração confirmadora dos serviços pelos profissionais Rosana M Felipe e Yoshiko M Salgado, mas não confirmadas quando perante a autoridade fiscal; e c) a falta de comprovante para o pagamento a Eremi Silva Bastos.

Os recibos emitidos por Rosana Margarete Felipe, psicóloga, localizados às fls. 67 a 70, ano-calendário de 1998, não contêm especificação dos serviços prestados; enquanto



aqueles de 1999, contêm indicação de “sessões terapêuticas”. Consta declaração prestada pela profissional, em 12 de novembro de 2004, fls. 156, perante às autoridades fiscais Edson Ribeiro da Silva e Ruth Ignez Yoshie Camikado, na qual esclarece que não teria prestado serviços profissionais a esta pessoa, nem percebido os valores especificados nos recibos, enquanto estes teriam sido “vendidos” por valor que não se recordava no momento. Intimado a manifestar-se a respeito dessa declaração, o fiscalizado apenas manteve a afirmativa de que os serviços teriam sido prestados e que a profissional tratava-se de pessoa instável, que “age conforme lhe convém”, fl. 158.

Consta declaração prestada por Yoshiko Maruyama Salgado em 3 de maio de 2004, perante à autoridade fiscal Edson Ribeiro da Silva, na qual esclarecido que não teria prestado serviços profissionais a esta pessoa, nem percebido os valores especificados nos recibos, estes teriam sido “vendidos” pelo percentual de 10% (dez por cento) do valor neles contido, fl. 78. Intimado a manifestar-se a respeito dessa declaração, o fiscalizado inqueriu se havia prova da venda dos ditos recibos ou se a profissional apenas deixara de oferecer tais valores à tributação e teria entendido mais conveniente declarar que havia vendido os recibos para eximir-se da responsabilidade junto ao fisco.

Solicitada a comprovação do efetivo pagamento dos serviços declarados como prestados por Ezer José Abuchain e dos demais profissionais, a pessoa fiscalizada informou não ter como cumprir a exigência, fls. 79 a 81. Consta à fl. 92, cópia do recibo emitido por Eremi Silva Barros, com valor de R\$ 5.000,00, no qual consta que correspondera a tratamento odontológico realizado em agosto de 1999, confirmado por declaração prestada pelo profissional, em 4 de outubro de 2004, na qual informado que prestara os serviços e por eles recebera R\$ 8.500,00, fl. 125. A pessoa fiscalizada, no entanto, declarou ter pago a esse profissional apenas R\$ 5.000,00, no referido ano-calendário, fl. 40.

Conveniente esclarecer que, nos anos verificados, foram declarados pagamentos a outros profissionais, que foram acolhidos como dedução pela autoridade fiscal.

A pessoa fiscalizada teve por ocupação principal “Médico”, código 111, fl. 33, é casado, tem dois filhos, e todos constaram como dependentes nas declarações de ajuste anual juntadas ao processo, fls. 34, verso, 40, 47, 56 e 63; nos anos verificados prestou serviços para a UNIMED Araraquara e, com exceção do ano-calendário de 1998, declarou pagamentos a essa empresa nos demais.

Foi apensado ao presente o processo n.º 13851.001427/2004-98, de Representação Fiscal para Fins Penais, no qual consta identificação apenas dos profissionais Ezer José Abuchaim, Yoshiko Mauryama Salgado e Rosana M Felipe, fl. 2.

Interposta impugnação, a lide foi julgada em primeira instância conforme Acórdão DRJ/SPO II n.º 12.530, de 2 de junho de 2005, fl. 201, oportunidade em que se decidiu, por unanimidade de votos, pela procedência do feito.

Inconformado com essa decisão, o sujeito passivo por intermédio de seu patrono, interpôs recurso voluntário, considerado tempestivo, uma vez que a ciência da decisão de primeira instância ocorreu em 13 de setembro de 2005, conforme AR, fl. 219, v-II, enquanto a recepção desse documento, em 10 de outubro desse ano, fl. 220, v-2.

O recorrente protesta contra a manutenção do feito pela DRJ, com os seguintes argumentos:



1. Alega que os recibos apresentados devem ser acolhidos como comprovantes de pagamentos, mesmo não tendo a prova direta do efetiva entrega do dinheiro em razão do tempo e da manutenção de contas em diversos bancos. Afirma que apresentou outras provas, como a prestação de serviços à esposa e sogra do Sr. Ezer, declaração do Sr. Luiz Carlos Comparotto que presenciou a prestação de serviços, mas estas foram desconsideradas em razão da declaração em contrário do profissional. A mesma posição foi a utilizada para desclassificar os recibos das profissionais Yoshiko Maruyama Salgado e Rosana Margarete Felipe.

2. Eremi Silva Barros teria apresentado apenas uma declaração unilateral no sentido de que o serviço fora prestado e esse documento, segundo o respeitável colegiado julgador não serviria para comprovar a efetividade do serviço. Contesta a defesa esse posicionamento em razão de ser contrário ao anterior, uma vez que as declarações das médicas teriam valor para destituir o recibo, mas esta declaração não se prestaria para comprovar o serviço. Haveria ofensa aos princípios da isonomia e da equidade.

3. Falta de provas dos crimes de sonegação, fraude e conluio que dariam suporte à qualificação da multa. A simples declaração dos prestadores de serviços não faria prova da compra dos recibos, deveria haver necessidade da efetiva compra, ou seja, do pagamento. Segundo a defesa, o dolo não se presume, deve ser provado pela autoridade fiscal.

4. A exigência seria ineficaz porque formalizada após o prazo legal concedido ao fisco para esse fim. Sendo o ano-calendário de 1998 aquele de ocorrência dos fatos, o prazo decadencial teria início em 1º de janeiro de 1999, mesmo na forma do artigo 173, do CTN. Cita a Súmula 219 do extinto TRF.

Esses os argumentos em sede de recurso.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso e profiro voto.

Os períodos em que ocorreram as glosas de deduções por despesas médicas foram os anos-calendário de 1998, 1999, 2001 e 2002, para os quais o fato gerador do tributo ocorreu em 31 de dezembro de cada um deles.

A formalização do crédito deu-se por Auto de Infração, de 13 de dezembro de 2004, com ciência em 27 de dezembro desse ano, conforme AR à fl. 166.

A decadência do direito de exigir encontra-se prevista no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional - CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 1966. O marco inicial de contagem para o ano-calendário de 1998 é o dia 1º de janeiro de 2000, uma vez que a atitude de glosar a referida dedução somente poderia efetivar-se a partir da entrega da declaração de ajuste anual do exercício de 1999, ato para o qual previsto o mês de abril do ano-calendário de 1999. Logo, para o ano-calendário de 1998, o tributo não pago somente poderia ter sido exigido no ano-calendário de 1999, realidade que obriga o marco inicial de contagem previsto na condição “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que possível exigir-se o tributo” a localizar-se em 1º de janeiro de 2000.

A contagem desse prazo a partir do fato gerador do tributo, com fundamento no artigo 150, § 4º, do CTN, não se aplica nesta situação em razão da declaração inexata.

Por esses motivos, rejeita-se a ineficácia do feito, por decadência, para o exercício de 1999, ano-calendário de 1998.

Quanto ao mérito, segundo a defesa, os recibos apresentados deveriam ser acolhidos como comprovantes de pagamentos, mesmo sem a correspondente prova da efetiva entrega do dinheiro. Os fundamentos para essa posição estariam localizados:

- (a) no transcorrer do tempo entre os fatos e a exigência;
- (b) na manutenção de contas em diversos bancos;
- (c) na apresentação de outras provas, como a prestação de serviços à esposa e sogra do Sr. Ezer, declaração do Sr. Luiz Carlos Comparotto que presenciou a prestação de serviços;
- (d) na incoerência de posicionamento do r. colegiado julgador, uma vez que teria aceitado declarações dos profissionais, nas quais afirmado sobre a falta de realização dos serviços indicados nos recibos, ou sobre a “venda” de recibos e rejeitara a declaração de Eremi Silva Barros sobre a prestação dos serviços. Haveria ofensa aos princípios da isonomia e da equidade.



A legislação que rege esse tipo de dedução encontra-se no artigo 8º, da Lei nº 9.250, de 1995, o qual é transcrito neste voto, na parte que interessa à matéria, para melhor permitir a compreensão do que se expõe.

“Lei nº 9.250, de 1995 - Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

(....)

II - das deduções relativas:

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

(...)

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

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

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;

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

§ 3º As despesas médicas e de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo do imposto de renda na declaração, observado, no caso de despesas de educação, o limite previsto na alínea b do inciso II deste artigo.”

Desse texto legal, extraem-se normas que conformam o direito à referida dedução, algumas autorizadoras, enquanto outras restritivas. Entre as primeiras, a extensão do benefício à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza; entre as restritivas, a que limita a dedução aos 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.

Observe-se que o texto legal contém determinação no sentido de que, para fins tributários em termos de Imposto de Renda, a despesa médica somente pode ser acolhida como dedução quando comprovado o *efetivo pagamento*, isto quando haja um documento que comprove a efetiva entrega do dinheiro ao prestador do serviço, e o próprio texto legal contém indicação de que atende esse requisito um *cheque nominativo*. Quando o pagamento é efetuado em moeda corrente, para fins tributários, o recibo não constitui prova suficiente para no sentido de que seu objeto tenha sido concretizado, justamente porque pode ser emitido em qualquer momento do presente com referência a um fato passado. Aliam-se a este detalhe, a possibilidade de o emitente não ter prestado o serviço, não ter recebido a efetiva quantia, ou ter recebido mas não oferecido esse rendimento à tributação e por consequência informado ao fisco que não recebeu a quantia, etc, enfim são diversos os motivos pelos quais o recibo isolado não se presta como prova suficiente ao pagamento, apesar de que é um documento adequado em termos de Direito Civil.

Aqui, conveniente pequena digressão a respeito dos recibos, como prova da ocorrência dos fatos de referência.

Existem duas formas diversas de acolher os documentos relativos aos fatos que integram o processo: perante o Direito Civil e para fins de subsunção à norma que autoriza a dedução do Imposto de Renda, no campo do Direito Tributário. Frente à primeira, um recibo, por exemplo, pode satisfazer determinada demanda de quitação de um serviço ou de uma aquisição, enquanto, perante a segunda, este pode não atender à comprovação requerida na lei, por deixar de conter um ou mais requisitos. Observe-se que uma situação jurídica civil de quitação é satisfeita com o recibo, no entanto, esse documento isolado pode não atender os requisitos da situação tributária.

Fecha-se o parêntese, e retorna-se à situação.

Além da condição anterior, a despesa médica deve estar devidamente *especificada*. O termo *especificado* não é suprido pelos itens indicados no texto legal, em seguida: *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 (...)*, mas tem por objeto o tipo de tratamento a que se reporta o pagamento. Especificar algo é atribuir-lhe a qualidade correta, de tal forma que se possa inserir esse algo dentro de uma classificação. Comprovar um fato significa representar o seu objeto com elemento adequado, que lhe imprima característica de validade perante quem deseja assegurar-se de sua autenticidade ou validade.

Colocados esses esclarecimentos a respeito das normas que resultam do texto legal regulamentador da autorização, passa-se à situação.

Constata-se que o Relator da matéria em primeira instância, explicou de maneira clara e correta a respeito da interpretação do texto legal que regulamenta e dispõe sobre os requisitos para a dedução, fl. 207, v-1.

O entendimento da pessoa física no sentido de que a comprovação do pagamento podia ser efetuada com simples "recibos" relativos à prestação de serviços médicos ou odontológicos sem *especificação*, como aqueles que vieram ao processo, fls. 67 a 76, 84 a



111, etc., isto é, simples recibos e com *motivos* para emissão ausentes, fls. 67 a 69, ou, ainda, amplos e vagos como: “tratamento odontológico”, fls. 75 e 76, ou “sessões terapêuticas”, fls. 89 a 91, não conteve interpretação correta do texto posto no referido artigo.

A especificação do pagamento de uma despesa médica não pode ser caracterizada por termos como “tratamento odontológico” ou “sessões terapêuticas”, mas deve referir-se ao tipo de mal que acometeu o paciente, como por exemplo, “x” restaurações, “y” tratamento de canal, “uma cirurgia para extração dentária”, etc., em se tratando de serviços odontológicos. Essa especificação permite ao fisco, com alguma dificuldade, colher elementos para identificar a efetiva prestação dos serviços.

Constata-se que os comprovantes apresentados não contiveram a especificação adequada prevista no texto legal, enquanto os pagamentos teriam sido efetuados em dinheiro, meio de difícil comprovação da efetiva entrega, justamente porque o simples recibo, conforme esclarecido, não se presta para fixar o aspecto temporal do fato considerado. Dessa fragilidade da prova decorre a necessidade de ser acompanhada de elemento complementar que evidencie a efetiva entrega dos recursos exigida na lei, que pode ser feita mediante um cheque nominativo, em razão deste permanecer registrado na contabilidade da instituição financeira.

Com essas características, tais documentos constituíram um princípio de prova e deveriam ser investigados, na forma do artigo 845, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999.

Sob outra perspectiva, considerada a falta de especificação dos serviços nos recibos e nas declarações dos profissionais, de início, a pessoa fiscalizada apenas argumentou sobre a efetividade dos pagamentos, mas não esclareceu a respeito dos motivos que determinaram os teóricos atendimentos. Assim, a situação demandou da autoridade fiscal a busca por outros elementos para constatar e comprovar os fatos indicados pelo fiscalizado ou a inexistência destes. Dessa orientação, resultaram as diversas solicitações à pessoa física, bem assim a intimação aos profissionais para confirmação das declarações prestadas à pessoa física quanto à execução dos serviços relativos aos recibos.

Após a verificação fiscal, constata-se que foram apresentados recibos pelo fiscalizado para comprovar as deduções glosadas, reforçados com declarações dos profissionais no sentido de que receberam e realizaram os serviços e de pessoas que teriam presenciado o comparecimento do fiscalizado no local de atendimento. Em contrário, o fisco intimou os profissionais a confirmarem suas declarações e estes informaram sobre a falsidade do declarado: os serviços não haviam sido prestados. O procedimento do fisco teve por objeto desconstituir a prova apresentada pelo fiscalizado. Ressalte-se, ainda, que o profissional Ezer José Abuchaim havia sido fiscalizado e os recibos por ele emitidos foram declarados inidôneos pela Súmula Administrativa de Documentos Tributariamente Ineficaz, processo administrativo nº 13851.000119/2004-45, fl. 28. Conclui-se que a situação denota deduções por despesas médicas, redutoras da base de cálculo do tributo, que deveriam ter prova dos fatos com documentação adequada, no entanto, justificadas apenas com a presença de recibos não portadores das características exigidas pela norma reguladora do benefício, nem acompanhados de outros elementos que pudessem confirmar a efetiva prestação dos serviços, portanto, imprestáveis para os fins tributários.

A reforçar o posicionamento sobre os fatos, deve-se adicionar (1) a presença reiterada de recibos emitidos por profissional sumulado pela Administração Tributária em



razão da imprestabilidade dos recibos emitidos porque não correspondentes à prestação de serviços – Ex. de 1999, R\$ 29.000,00 e no Exercício 2000, R\$ 4.000,00; (2) as declarações dos profissionais nas quais confirmada a “venda” dos recibos, (3) a presença conjunta de outras infrações, como as omissões de rendimentos tributáveis provenientes de aluguéis pagos por pessoas físicas e jurídicas, aqueles percebidos em face da prestação de serviços a terceiros pessoas jurídicas, e a falta de antecipação do imposto devido pela percepção de rendimentos de pessoas físicas, conforme discriminado no Termo de Conclusão do Procedimento Fiscal, fls. 28, 29 e 30, v-1, bem assim (4) a confirmação do sujeito passivo a respeito dos “erros” cometidos, mediante concordância com essa parte da exigência e pagamento do valor exigido a título de tributo e acréscimos legais, e ainda, (5) as características da pessoa fiscalizada, como profissional da medicina, cooperado da UNIMED, prestador de serviços a essa empresa e beneficiário de plano de assistência, conforme teor das declarações, fls. 34, 40, 41, 47, 48, 56 e 57, condição que poderia diminuir a necessidade de prestação de serviços médicos externos ao convênio.

Todos esses aspectos contribuem para construir um conjunto probatório no sentido de demonstrar que as utilizações de deduções por despesas médicas constituíram infrações tributárias pela falta de correspondência dos documentos apresentados com a realização dos serviços indicados e serviram como um dos mecanismos utilizados pela pessoa física para *intencionalmente* diminuir a base de cálculo do tributo em cada período.

Os argumentos no sentido de que o tempo entre a ocorrência dos fatos e a construção da exigência, bem assim, a existência de contas em diversos bancos constituiriam empecilhos à ampla defesa e à produção de provas, não podem ser aceitos. Os anos-calendário verificados não se encontravam em local externo aos limites do prazo para exigir, enquanto a guarda dos documentos e o acesso aos dados bancários de períodos anteriores constituem obrigação e direito do cidadão.

As declarações no sentido de que foram vistas a pessoa fiscalizada e sua família no consultório odontológico do profissional não significa que os pagamentos foram efetuados, nem que foram prestados serviços odontológicos. É óbvio que essas declarações somam-se ao conjunto probatório configurado pelo recibo e declaração prestada pelo profissional, para confirmar a prestação de serviço, mas não se ligam diretamente ao objeto principal que é o efetivo pagamento dos teóricos trabalhos.

Verifica-se, ainda, que não ocorre a falta de coerência que estaria caracterizada por posicionamento controverso da respeitável turma julgadora quanto às declarações. O que se observa é que a declaração não acolhida a que se refere a defesa, é aquela apresentada por Eremi Silva Barros, fl. 125, acompanhada de recibo. Essa documentação foi rejeitada com fundamento no conjunto de dois aspectos: por não atender à referida norma, ou seja, não continha a descrição dos serviços prestados, nem se comprovara o efetivo pagamento e pelo fato de o profissional declarar como valor recebido uma quantia bastante superior àquela constante do recibo: R\$ 8.500,00 x R\$ 5.000,00.

Transcreve-se o texto da dita decisão na parte tocante a esse assunto, localizado à fl. 208, v-1:

“No que tange à dedução pleiteada com base nas despesas médicas realizadas no ano-calendário de 1999, com a profissional Eremi Silva Barros, CPF 601.311.288-68, também não é de ser acolhida pois se sustenta apenas na singela e unilateral declaração de fl. 125 e de um simples recibo, desacompanhado da efetiva



comprovação da prestação dos serviços (radiografias, receitas médicas, exames laboratoriais, notas fiscais de aquisição de medicamentos, etc.) e do pagamento correlato."

Evidencia-se, então, que esse posicionamento não constituiu ofensa aos princípios da isonomia e da equidade em termos de avaliação da prova, porque atitude correta de aplicação da norma abstrata ao caso concreto, sem que denote comportamento não coerente com os demais posicionamentos.

A propósito dos ditos princípios, externa-se inadequada a utilização destes para a situação. O princípio da isonomia, em termos tributários, é voltado ao legislador, no sentido de que se estabeleçam tributos em que haja incidência de forma a que se obtenha uma fatia semelhante em termos de proporção sobre a capacidade contributiva de cada um, iguais ou desiguais. Já a equidade¹ é a faculdade autorizada ao julgador do Poder Judiciário de suprir as lacunas da lei por meio de posicionamentos condizentes com os demais direcionamentos legais. Em termos desses direcionamentos no direito civil, também inadequados, porque a análise das provas é feita perante a hipótese abstrata contida na lei, conforme texto transcrito em momento anterior.

Outra alegação é voltada contra a qualificação da multa. Não haveria provas dos crimes de sonegação, fraude e conluio que dariam suporte à penalidade. A simples declaração dos prestadores de serviços não faria prova da compra dos recibos, deveria haver necessidade da efetiva compra, ou seja, do pagamento. Segundo a defesa, o dolo não se presume, deve ser provado pela autoridade fiscal.

Verifica-se que a autoridade fiscal compôs o crédito com a penalidade de maior ônus financeiro por entender que a situação evidenciou a presença de fraude, com a utilização de recibos inidôneos dos profissionais Ezer José Abuchaim, Yoshiko Maruyama Salgado e Eremi Silva Barros, fl. 30, e que no julgamento de 1ª instância, a mesma foi mantida com fundamento na presença de dolo, caracterizada pela comprovada inidoneidade dos recibos. O primeiro dos profissionais indicados havia sido fiscalizado e os recibos emitidos foram declarados inidôneos pela Súmula Administrativa de Documentos Tributariamente Ineficaz, processo administrativo nº 13851.000119/2004-45, fl. 28.

Resta acrescentar, que o dolo, em termos tributários, constitui figura jurídica tradutora da *intenção* da pessoa em cometer a infração. Válido lembrar que, por construção legal, as infrações tributárias *independem* da intenção do infrator, conforme previsto no artigo 136, do CTN. E mais, para fins da legislação do Imposto de Renda, a infração é de maior ônus na forma do artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, quando denotar o *evidente intuito de fraude*, conforme definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Nos termos dos artigos que dão fundamento à caracterização do ato praticado, o evidente intuito de fraudar estaria presente quando constatado: (a) ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: (a.1) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; (a.2) das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a

¹ "Pela equidade, o intérprete e o aplicador não só suprirão a lei silente, mas também interpretarão e adaptarão a lei que se apresentar absurda, em sua impersonalidade e generalidade abstrata, para as condições inusitadas do caso especial concreto." BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 11.ª Ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 2000, pág. 683.



obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente; ou (b) 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 a evitar ou diferir o seu pagamento; ou ainda (c) ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Conforme esclarecido em momento anterior, o conjunto probatório denota que as infrações tributárias foram cometidas com ânimo de não realizar a conduta prevista na lei. Por força desse conjunto probatório indireto, caracteriza-se a presença de dolo² nas condutas infratoras à regra de incidência do Imposto de Renda, conforme bem apanhado pelo fisco e, por consequência, conclui-se que a imposição tributária e penalizadora está correta.

Voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 28 de fevereiro de 2007.



NAURY FRAGOSO TANAKA

² "DOLO - Do latim dolus (artifício, manha, esperteza, velhacaria), na terminologia jurídica, é empregado para indicar toda espécie de artifício, engano, ou manejo, com a intenção de induzir outrem à prática de um ato jurídico, em prejuízo deste e proveito próprio ou de outrem. Mas, este é o sentido de dolo, na acepção civil. No sentido penal, dolo é o desígnio criminoso, a intenção criminoso em fazer o mal, que se constitui em crime ou delito, seja por ação ou por omissão. (...) Em sentido penal, dolo consiste na prática de ato ou omissão de fato, de que resultou crime ou delito, previsto em lei, quando quis o agente o resultado advindo ou assumiu o risco de produzi-lo. Daí advém a compreensão do dolo direto ou indireto. Direto (dolus in re ipsa habet), também dito dolo específico, é o que resulta da intenção criminoso e da vontade de obter o resultado da ação ou omissão delituosa. A intenção do agente é, no dolo determinado, direta. Indireto (dolus indeterminatus determinatur eventu), quando a intenção de praticar o crime não traz a preocupação ou o desejo de conseguir o resultado, embora o agente tenha assumido o risco de produzi-lo, mesmo sem querê-lo ou prevê-lo. A intenção do resultado é, aí, indireta positiva, assim dita para distinguir a que advém da culpa, que é indireta negativa." (g.n.) SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo Magela. Vocabulário Jurídico, 2.ª Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas