



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

Processo nº : 16707.001331/2005-62  
Recurso nº : 148820  
Matéria : IRPF – Ex. 2000 e 2001  
Recorrente : JOSÉ BEZERRA DE ARAÚJO JÚNIOR  
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE  
Sessão de : 09 de novembro de 2006  
Acórdão nº : 102-48.053

**EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. MULTA QUALIFICADA** - Indícios não conferem a necessária certeza do intuito de fraudar o fisco imposta pelo art.44, II da Lei 9.430 de 1996, para aplicação da multa qualificada.

**DESPESAS MÉDICAS – DEDUÇÃO** - Recibos regularmente emitidos e ratificados por termo de declaração firmado pelo profissional, não comprovadamente descaracterizados pela autoridade fiscal, são passíveis de dedução nos termos da legislação pertinente.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ BEZERRA DE ARAÚJO JÚNIOR.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Acompanham, pelas conclusões, os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka e Antônio José Praga de Souza.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
PRESIDENTE

SILVANA MANCINI KARAM  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 16 MAI 2007

Processo nº : 16707.001331/2005-62  
Acórdão nº : 102-48.053

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.

Processo nº : 16707.001331/2005-62  
Acórdão nº : 102-48.053

Recurso nº : 148820  
Recorrente : JOSÉ BEZERRA DE ARAÚJO JÚNIOR

## RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado em 22.04.2005 em desfavor do interessado acima mencionado, em decorrência de (i) omissão de rendimentos auferidos junto à pessoa jurídica com vínculo empregatício e (ii) glosa de despesas médicas. A omissão de rendimentos foi apenada com multa de 75%. A segunda infração, --- glosa de despesas médicas, --- foi acrescida de multa qualificada de 150%.

Ocorre que o interessado, na Declaração de Ajuste Anual do Ano Calendário de 1999 e 2000 deduziu, a título de despesas médicas, honorários pagos a Dr<sup>a</sup> Maria do Socorro Rosendo, cujo consultório, através de medida judicial própria, de autoria da Secretaria da Receita Federal, teve apreendidos os prontuários dentários, os registros de consultas e demais documentos pertinentes ao trabalho realizado pela profissional.

Em relação ao caso vertente, não foi localizado nenhum documento relativo ao atendimento do interessado ou de seus dependentes, dentre aqueles apreendidos no consultório.

Intimado a comprovar a efetiva prestação de serviço pela profissional, o interessado apresentou os recibos emitidos pela Dr<sup>a</sup> Maria do Socorro Rosendo: (i) o primeiro datado de 12.12.99 no valor de R\$ 22.500,00, em nome do interessado, fazendo referência ao seu tratamento odontológico e ao de seus filhos, pagos em 12 parcelas (fls. 41 dos autos); e, o segundo recibo, datado de 05.05.2000, no valor de R\$ 14.800,00, fazendo referência a tratamento dentário pago em parcelas de R\$ 1.480,00 mensais (fls. 33 dos autos).

Ainda na fase precedente à lavratura do auto de infração, o Recorrente atendeu as intimações apresentando radiografias, suas e de seus

Processo nº : 16707.001331/2005-62  
Acórdão nº : 102-48.053

dependentes, apensadas às fls. 42 e seguintes dos autos, com o objetivo de comprovar o trabalho odontológico realizado.

Chamada a confirmar a realização dos serviços odontológicos no interessado e seus dependentes, a Drª Maria do Socorro apresenta um termo de declaração onde descreve os trabalhos realizados e os valores recebidos (doc. fls. 141 e 141 verso).

A DRJ de origem, em sua r. decisão de fls. 143 e seguintes, afastou a preliminar de nulidade do lançamento relativo à glosa das despesas médicas com fundamento na Lei 8.134/90. Afastou a preliminar de decadência relativa ao ano calendário de 1999, com fundamento no artigo 173, do CTN., em decorrência da aplicação da multa qualificada. No mérito considerou a presença de "um conjunto de indícios" que descaracteriza os recibos emitidos pela profissional.

Ao referir-se ao "conjunto de indícios" que induzem à manutenção do lançamento e da multa qualificada, assim se manifesta, às fls.156 e seguintes, o i. relator do voto proferido na instância administrativa "a quo":

"... verifica-se que a fiscalização efetuou a glosa por estar convencida de que, embora os recibos estejam revestidos das formalidades legais, eles não retratam a situação concreta, pois teriam sido emitidos com a única finalidade de reduzir a base de cálculo do imposto de renda apurada pelo contribuinte. Ou seja, os serviços não haviam sido prestados e os recibos seriam" "graciosos".  
..... assiste razão à fiscalização ... Foi instaurado procedimento fiscal contra a Srª Maria do Socorro Rosendo, odontóloga, tendo sido constatado que a maioria dos tratamentos que ela alegava terem sido por ela realizados não haviam, efetivamente sido executados. Todos os fatos apurados pela fiscalização no procedimento fiscal citado constam da representação fiscal para fins penais lavrada contra a Srª Maria do Socorro, cuja consta à fls .....Da leitura da propalada representação fiscal, verifica-se que os beneficiários dos serviços executados pela odontóloga que comprovaram a efetividade dos pagamentos a ela realizados, possuíam prontuário dentário e seus nomes constavam da agenda de horários da odontóloga, os quais foram obtidos pela fiscalização após busca e apreensão efetuada junto ao consultório, por determinação judicial

Processo nº : 16707.001331/2005-62  
Acórdão nº : 102-48.053

O contribuinte e seus dependentes estavam incluídos entre os cerca de cento e trinta "beneficiários" que alegavam que haviam efetuado o pagamento em espécie, apesar de não possuírem prontuário dentário e de não constarem da agenda de horários da odontóloga. Este é um ponto fundamental: não é razoável se supor que o contribuinte e seus dependentes tenham feito tratamento dentário com uma profissional e pago cerca de R\$ 40.000,00 num interregno de tempo de dois anos e que a profissional não tenha em seu consultório um único registro sequer onde conste pelo menos o nome do contribuinte .... Também é no mínimo curiosa a forma enfática como o contribuinte afirma que os serviços foram prestados, ao se referir às radiografias de fls ..... O que se coloca é que não é comum -- aliás é bastante incomum -- que alguém efetue pagamentos que totalizam R\$ 22.500,00 e R\$ 14.800,00.....há outro ponto relevante : o recibo de fls. ... faz menção que o pagamento teria ocorrido em dez parcelas de R\$ 1.480,00. ... Isso sem falar, reitere-se , na estranheza que causa a alegação de que cada um dos pagamentos de R\$ 1.480,00 tenha sido feito em espécie. .... Já o outro recibo ... indica que o pagamento nele consignado teria sido efetuado em doze parcelas. Novamente aqui ter-se-iam pagamentos mensais da ordem de R\$ 1.875,00 cada um, todos em dinheiro. ... Vê-se portanto, que há um conjunto de indícios levantados pela fiscalização para descaracterizar os recibos de fls. .... Entendo que os pontos acima levantados, considerados conjuntamente -- e não de forma isolada ..... constituem-se em Indícios veementes da inexistência da prestação dos serviços .... " (destaques desta Relatora).

O TERMO DE CONSTATAÇÃO E DE INTIMAÇÃO FISCAL N. 284, apensado às fls. 47 dos autos, a autoridade fiscal registra que "tem duvidas quanto à efetividade da realização dos tratamentos prestados pela odontóloga razão pela qual ratifica a solicitação da efetiva comprovação da realização dos serviços e do efetivo desembolso"

No Recurso Voluntário, o Recorrente discute exclusivamente a glosa das despesas médicas e reitera as razões expostas na Impugnação, quais sejam, em síntese:

- Decadência do direito à glosa relativamente às despesas medicas do ano calendário de 1999;
- Inexistência de fraude e infundada aplicação da multa qualificada de 150%;
- Imputação de fraude e glosa das despesas por falta de prova da realização dos serviços médicos com base em meros indícios;

Processo nº : 16707.001331/2005-62  
Acórdão nº : 102-48.053

- Seu direito ao restabelecimento das deduções glosadas.

É o relatório 

Processo nº : 16707.001331/2005-62  
Acórdão nº : 102-48.053

## VOTO

Conselheira SILVANA MANCINI KARAM, Relatora:

O Recurso é tempestivo e atende aos pressupostos de admissibilidade. Cabe portanto, ser conhecido e apreciado.

Os requisitos para a aplicação da multa qualificada de 150% se encontram estampados no artigo 44, Inciso II da Lei 9.430 de 1.996, "in verbis":

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

*I - .....*

*II - 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1.964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis" (grifo nosso).*

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 1.964, a seu turno, dispõem o seguinte:

*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 de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária 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 diferir o seu pagamento.:*

Processo nº : 16707.001331/2005-62  
Acórdão nº : 102-48.053

*Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

O artigo 44, Inciso II da mesma Lei 9430/96 quando exige o **EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE** para deflagrar a penalidade qualificada, contém um comando legal aplicável exclusivamente às hipóteses em que a fraude esteja efetivamente caracterizada e seja irrefutável. Em outras palavras, a presunção legal relativa contida em outros dispositivos normativos ---- (como é o caso, **por exemplo**, do artigo 42 da mesma Lei 9430/96 e outros da legislação tributária), ---- que inverte o ônus da prova, atribuindo-o ao contribuinte, ---- não esta presente no artigo 44, inciso II em comento.

Não há qualquer presunção legal de natureza relativa ou absoluta,<sup>1</sup> no artigo 44, II. Tampouco, qualquer possibilidade de se aplicar a penalidade com

---

<sup>1</sup> DE PLÁCIDO E SILVA, em sua consagrada obra Vocabulário Jurídico, 23ª. Ed., Ed. Forense:

**“PRESUNÇÃO RELATIVA** – É a que é estabelecida por lei, não em caráter absoluto ou como verdade indestrutível, mas em caráter relativo, que possa ser destruído por uma prova em contrário. As presunções relativas, dizem-se por isso, condicionais, sendo ainda chamadas de presunções “juris tantum”. As presunções relativas, pois, instituídas legalmente, valem enquanto prova em contrário não se vem desfazer ou mostrar sua falsidade. Integrada no gênero das presunções jurídicas ou legais, as presunções relativas mostram-se verdades concluídas ou deduzidas, segundo a regra legal. Desse modo, tal como as absolutas, não se confundem com as presunções comuns ou os indícios, pois que se geram do preceito ou da regra legalmente estabelecida. Apenas se distinguem das “juris et de jure” porque admitem prova em contrário, embora dispensem do ônus da prova aquele a favor de quem se estabeleceram. Mas, para que outra prova as destrua necessário que seja plena e líquida.”

**“PRESUNÇÃO ABSOLUTA** - Assim se diz da presunção jurídica que, por expressa determinação de lei, não admite prova em contrário, nem impugnação. As presunções absolutas, assim formando exceções, pois que se tornam estranhas à idéia de prova, somente são admitidas quando expressamente consignadas em lei, onde se estabelece sua equivalência e força de regra jurídica que não se sujeita à contestação. E, assim, os fatos ou os atos que por elas se deduzem são tidos como

Processo nº : 16707.001331/2005-62  
Acórdão nº : 102-48.053

base em presunção comum. Ao contrário, este comando legal trata de efetiva e concreta hipótese de sanção legal imputável àquele que --- **comprovadamente** --- comete ato fraudulento ou --- **comprovadamente, comete ato com evidente intuito de fraude** ---, cujo ônus da prova, porém, ao contrário do que ocorre nas circunstâncias das normas que contenham presunção de verdade, não mais pode ser atribuível ao contribuinte, mas àquele que o alega (ao Fisco, portanto, como estabelece a regra geral do ônus probatório).

No caso vertente, o sujeito passivo da obrigação tributária comprovou através de recibos de pagamento os serviços utilizados junto à dentista acima mencionada.

A referida profissional, a seu turno, declarou para todos os fins de direito que prestou os serviços ao Recorrente, bem como aos seus dependentes e confirmou os valores recebidos (documento apensado às fls. 141 frente e verso).

---

provados, conseqüentemente, como verdadeiros, ainda que tente demonstrar o contrário. Chamam-se presunções "juris et de jure" porque nenhuma prova as destrói, seja documental ou testemunhal, e mesmo a confissão. E, "juris et de jure" as presunções absolutas são irrefutáveis, mostram-se inatacáveis e indestrutíveis "

**\*PRESUNÇÃO COMUM** – Denominação geral atribuída às presunções de fato e às presunções do homem. São propriamente denominadas de indícios. No entanto, podem, em certas circunstâncias, merecer fé, desde que acompanhadas de elementos subsidiários, que as tornem de valor indiscutível. As presunções comuns pois, são meras presunções ou indícios (indica), chamadas ainda de humanas ou naturais . Nesta razão, nada provam por si só, isto é, quando isoladas ou desacompanhadas de quaisquer outros elementos subsidiários de valor certo. Somente em tais circunstâncias podem merecer fé. Elas se conjeturam pela verossimilhança das deduções, em face de outras circunstâncias ou fatos que as demonstrem. Não se antepõem às presunções jurídicas ou legais, que sempre têm sobre elas prevalência. As presunções comuns, em matéria de prova, somente são admitidas para os casos em que se permite a prova testemunhal. Ainda se denominam judiciais quando decorrem de indícios ou circunstâncias anotadas no correr do processo e são deduzidas pelo juiz.

Processo nº : 16707.001331/2005-62  
Acórdão nº : 102-48.053

Cotejando a motivação e os fundamentos da autoridade fazendária para a glosa das despesas médicas apenada com a multa qualificada com as exigências contidas na legislação pertinente para a manutenção do lançamento, consta-se que o procedimento fiscal não se sustenta. E a razão decorre da falta de comprovação das alegações trazidas pela autoridade quanto à falsidade dos recibos emitidos pela profissional dentista e deduzidos pelo Recorrente na sua Declaração de Ajuste Anual.

A autoridade fiscal declara expressamente que existe um conjunto de indícios que levam à glosa e aplicação da penalidade qualificada . Estas são considerações que, “data máxima vênia” dos diligentes auditores fiscais, demonstram a ausência de certeza quanto ao intuito de fraudar o Fisco por parte do contribuinte. Não se trata de não aplicar a pena. Trata-se de aplicar o princípio da legalidade estrita e da correta exegese da legislação, inclusive em face do artigo 112 do Código Tributário Nacional que determina que a “lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;” E indícios são presunções comuns que não servem como prova de fraude.

Considerando os recibos apresentados e ratificados pelo temos de declaração da profissional dentista é de se acolher às razões trazidas pelo contribuinte neste apelo.

Em decorrência de todo exposto, DOU PROVIMENTO AO RECURSO interposto para afastar o lançamento.

Sala das Sessões, 09 de novembro de 2006

  
SILVANA MANCINI KARAM