



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo n°	10670.000458/2005-42
Recurso n°	149.159
Matéria	IRPF - Exs.: 2001 a 2004
Acórdão n°	102-47.888
Sessão de	20 de setembro de 2006
Recorrente	ANTÔNIO SILVEIRA DE SÁ
Recorrida	1ª TURMA/DRJ-JUIZ DE FORA/MG

Exercícios 2001 e 2002.

**DESPESAS ODONTOLÓGICAS - MULTA QUALIFICADA -
DESCARACTERIZAÇÃO**

1 - Em se tratando de despesas odontológicas e havendo elementos plausíveis que permitam à fiscalização suspeitar da efetiva prestação dos serviços, cabe ao contribuinte, quando intimado, para evitar a glosa, apresentar, além do recibo e declaração do profissional, elemento de prova que demonstre a utilização dos serviços.

2 - Nos casos aqui previstos, omitindo-se o contribuinte de apresentar prova da utilização dos serviços, impõe-se a glosa das despesas.

3 - Existindo suspeita quanto à efetiva prestação dos serviços odontológicos, ainda que o fisco tenha elementos para glosar as despesas, não cabe a qualificação da multa.

4 - Para qualificar a multa, há que existir provas concretas de que os recibos apresentados são objetos de fraude.

5 - No Brasil, a presunção de inocência se constitui na maior das garantias individuais consagradas na Constituição de 1988.

6 - Havendo dúvidas quanto à materialidade e autoria de fato doloso, interpreta-se em favor do contribuinte. Inteligência artigo 112, III, do CTN.

Exercício 2003.

**DESPESAS MÉDICAS - PRESUNÇÃO DE VALIDADE DOS RECIBOS.
PRINCÍPIO DA BOA FÉ.**

MR

6 - Apresentados recibos exigidos pela lei, acompanhados de laudo médico descrevendo a patologia e o tratamento a que foi submetido o paciente, a mera suspeita de que os serviços não foram prestados, desacompanhada de outros elementos de convicção, não se constitui em meio de prova capaz para afastar a presunção de veracidade dos recibos e do laudo médico.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ANTÔNIO SILVEIRA DE SÁ.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para restabelecer a dedução de despesas médicas no valor de R\$ 15.000,00, no ano-calendário de 2003, e para desqualificar a multa de ofício aplicada nos anos-calendários de 2000, 2001 e 2002, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka, que não desqualifica a multa de ofício aplicada, e Antônio José Praga de Souza, que nega provimento ao recurso.


ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO
PRESIDENTE EM EXERCÍCIO


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 31 OUT 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM. Ausente, justificadamente, a Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO (Presidente).



Relatório

Trata-se de verificação fiscal que abrangeu os anos-calendário de 2000 a 2003 e que resultou na glosa dos seguintes valores: R\$ 20.000,00 no ano calendário de 2000; R\$ 10.000,00 no ano calendário de 2001; R\$ 11.940,00 no ano-calendário de 2002, sendo que todos estes pagamentos teriam sido pagos à empresa Codente-Consultórios Dentários S/C Ltda. Ainda no ano de 2002 foi glosado o valor de R\$ 3.060,00 pagos ao dentista Edmilson Magalhães Santos e no ano de 2003 foi glosado o valor de R\$ 15.000,00 que teriam sido pagos ao fisioterapeuta Clyford Alvres Vieira.

Em razão da glosa das despesas anteriormente apontadas foi lavrado contra o recorrente o auto de infração de fls. 02 a 11, relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, anos-calendário 2000 a 2003, que resultou em imposto apurado de R\$ 16.500,00, multa qualificada de R\$ 24.750,00 e juros de mora de R\$ 7.214,07 (calculados até 31/03/2005).

No decorrer do procedimento de fiscalização o recorrente foi intimado para (i) comprovar a efetiva utilização dos serviços e em qual pessoa ou em quais pessoas da família os serviços foram realizados; (ii) indicar a natureza dos serviços odontológicos e quais os materiais que foram empregados; (iii) comprovar com documentos, coincidentes em datas e valores, a efetividade dos pagamentos dados por realizados, juntando cópias de cheques, extratos bancários, comprovantes de transferência de valores ou qualquer outro documento que comprove de maneira inequívoca a transferência dos recursos; (iv) apresentar os contratos referentes aos planos de saúde pagos no período de janeiro de 2000 a dezembro de 2003.

Em resposta ao que foi solicitado, o recorrente apresentou os seguintes documentos:

(ii) os dois recibos de fls. 21 emitidos pelo cirurgião dentista Edmilson Magalhães Santos, nos meses de setembro e outubro de 2000, nos valores de R\$ 1.560,00 e 1.500,00, respectivamente, referente a tratamento de odontologia e tratamento ortodôntico.

(iii) os recibos de pagamento de fls. 23 a 35, emitidos pela empresa Codente-Consultórios Dentários S/C Ltda, nos anos de 2000 a agosto de 2002;

(iv) os recibos de pagamento de fls. 36 a 42, correspondente a cada um dos meses do ano de 2003, assinados pelo médico fisioterapeuta Clyford Alves Vieira, cada um no valor de R\$ 1.250,00, referente a tratamento psicoterápico em Mardete Dias Silveira que figura na declaração de ajuste anual de 2004 (fl. 56) como dependente do recorrente.

Notificado do auto de infração em 25/04/2005 (fl.60), o interessado apresentou a impugnação de fls. 63 a 65, protocolizada em 23/05/2005, expondo os seguintes fundamentos de fato e de direito:

- (i) os valores lançados pelos contribuintes foram devidamente comprovados pelos recibos e com declarações dos emitentes comprovando a veracidade dos mesmos;
- (ii) que o fato dos pagamentos terem sido realizados em moeda corrente não é motivo para que sejam caracterizados inidôneos;
- (iii) a alegação de que os montantes são considerados expressivos também não procede, pois deve lembrar-se que os tratamentos foram realizados por um ano e que são pagos de acordo com as sessões realizadas.
- (iv) A situação de que o Sr. Edmilson Magalhães Santos, sócio fundador da Clínica Cedente e do Fisioterapeuta Clyford Alves Vieira estarem sendo investigados pela Receita, sem que tenham sido encontrados, não justifica o lançamento do auto de infração.

A Impugnação do contribuinte foi instruída com os documentos de fls. 69 a 87 que serão analisados na fundamentação do voto.

A DRJ manteve o lançamento em acórdão que possui a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS.

É de se manter a glosa de despesas médicas, quando os recibos apresentados estiverem sob suspeição e o contribuinte não comprovar por outros meios a realização das despesas e os tratamentos efetuados.

Intimado do acórdão em 02 de setembro de 2005, sexta-feira (fl. 98-verso), em 03 de outubro de 2005, segunda-feira, o recorrente ingressou com o recurso de fls. 100/101, afirmando:

(i) que da análise das declarações de imposto de renda dos anos-calendário de 2000 a 2004 verifica-se que o contribuinte sempre teve moeda corrente em seu poder, nos

seguintes valores: Ano-calendário de 2000 R\$ 4.000,00; Ano-calendário de 2001 R\$ 10.000,00; Ano-calendário de 2002 R\$ 30.000,00; Ano-calendário de 2003 R\$ 50.000,00 e Ano-calendário de 2004 R\$ 40.000,00.

(ii) que os dados acima referidos deixam claro que o recorrente, em algumas situações, opta pelo pagamento em moeda corrente.

(iii) que o contribuinte já diligenciou de todas as formas para provar a veracidade de todos os documentos e recibos, sendo absolutamente impotente para trazer novas provas.

Foi feito arrolamento de bens (fl. 102), conforme determina a legislação e os autos foram remetidos ao 1.º Conselho de contribuintes.

Por fim, registro que consta da declaração de ajuste anual do recorrente do exercício de 2004, os filhos André Augusto Dias Silveira e Alexandre Vitor Dias Silveira e sua mulher Mardete Alves Vieira. Não há registro nas declarações de ajuste anual de que o recorrente tenha plano de previdência privada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto n. 70.235 de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e possui arrolamento de bens à fl. 102. Assim, preenchendo os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento e passo a análise do mérito.

Trata de matéria que versa sobre a comprovação das deduções de despesas médicas da base de cálculo do imposto de renda e suas devidas comprovações.

As deduções das despesas da base de cálculo do imposto de renda estão disciplinadas no artigo 8º da Lei nº 9.250, de 1995; artigo 6º da Lei nº 8.134, de 1990 e artigo 11, § 3º, do Decreto Lei nº 5.844, de 1943, normas estas cujos artigos pertinentes à matéria seguem transcritos e grifados.

A Lei nº. 9.250, de 1995.

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

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

II - das deduções relativas:

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

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, até o limite anual individual de R\$ 2.198,00 (dois mil, cento e noventa e oito reais), relativamente:

1. à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas;

2. ao ensino fundamental;

3. ao ensino médio;

4. à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização);

5. à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico; (Redação dada à alínea pela Lei n.º 11.119, de 25.05.2005, DOU 27.05.2005, com efeitos a partir de 01.01.2005)

c) à quantia de R\$ 1.404,00 (mil, quatrocentos e quatro reais) por dependente; (NR) (Redação dada à alínea pela Lei n.º 11.119, de 25.05.2005, DOU 27.05.2005, com efeitos a partir de 01.01.2005)

Notas:

1) Assim dispunha a alínea alterada:

"c) à quantia de R\$ 1.272,00 (um mil, duzentos e setenta e dois reais) por dependente; (NR) (Redação dada à alínea pela Lei n.º 10.451, de 10.05.2002, DOU 13.05.2002, com efeitos a partir de 01.01.2002, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.2002)"

d) às contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

e) às contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social;

f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais;

g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do artigo 6.º da Lei n.º 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no caso de trabalho não assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro.

§ 1.º A quantia correspondente à parcela isenta dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por qualquer pessoa jurídica de direito público interno, ou por entidade de previdência privada, representada pela soma dos valores mensais computados a partir do mês em que o contribuinte completar sessenta e cinco anos de idade, não integrará a soma de que trata o inciso I.

§ 2.º 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; (grifamos)

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; (grifamos e sublinhamos)

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 sobre a Renda na declaração, observado, no caso de despesas de educação, o limite previsto na alínea b do inciso II deste artigo.

A Lei nº 8.134, de 1990.

.....

Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o artigo 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento; (Redação dada à alínea pela Lei nº 9.250, de 26.12.1995)

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autónomo. (Redação dada à alínea pela Lei nº 9.250, de 26.12.1995)

c) em relação aos rendimentos a que se referem os artigos 9 e 10 da Lei nº 7.713, de 1988.

§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em livro-caixa, que serão mantidos em seu poder, a disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

§ 3º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de

deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.

§ 4º Sem prejuízo do disposto no artigo 11 da Lei nº 7.713, de 1988, e na Lei nº 7.975, de 26 de dezembro de 1989, as deduções de que tratam os incisos I a III deste artigo somente serão admitidas em relação aos pagamentos efetuados a partir de 1º de janeiro de 1991.

O Decreto-lei nº. 5.844, de 1.943.

.....
Art. 11. Poderão ser deduzidas, em cada cédula, as despesas referidas neste capítulo, necessárias à percepção dos rendimentos.

§ 1º As deduções permitidas serão as que corresponderem a despesas efetivamente pagas.

§ 2º As despesas deduzidas numa cédula não o serão noutras.

§ 3º Todas as deduções estarão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

§ 4º Se forem pedidas deduções exageradas em relação ao rendimento bruto declarado, ou se tais deduções não forem cabíveis, de acordo com o disposto neste capítulo, poderão ser glosadas sem audiência do contribuinte.

§ 5º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação, exigidas na forma deste decreto-lei, não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na órbita administrativa.

Das despesas passíveis de deduções:

Dos dispositivos acima transcritos, conjugados de forma harmônica, tem-se que são passíveis de dedução da base de cálculo do imposto de renda, das pessoas físicas, as seguintes despesas:

- a) deduções de pagamentos feitos a profissionais da área da saúde (art. 8º, II, a, da Lei nº 9.250/95).
- b) deduções relativas a despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, observado o limite anual fixado em lei (art. 8º, II, b, da Lei nº 9.250/95).
- c) à quantia de R\$ 1.404,00 (mil, quatrocentos e quatro reais) por dependente; (NR) (Redação dada à alínea pela Lei nº 11.119, de 25.05.2005, DOU 27.05.2005, com efeitos a partir de 01.01.2005) (art. 8º, II, c, da Lei nº 9.250/95). Lei (art. 8º, II, b, da Lei nº 9.250/95).

Notas:

1) Assim dispunha a alínea alterada:

"c) à quantia de R\$ 1.272,00 (um mil, duzentos e setenta e dois reais) por dependente; (NR) (Redação dada à alínea pela Lei nº 10.451, de 10.05.2002, DOU 13.05.2002, com efeitos a partir de 01.01.2002, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.2002)"

- d) às contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; lei (art. 8º, II, d, da Lei nº 9.250/95).
- e) às contribuições às entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social; (art. 8º, II, e, da Lei nº 9.250/95).
- f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais; (art. 8º, II, f, da Lei nº 9.250/95).
- g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do artigo 6º da Lei nº. 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no caso de trabalho não assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro.

Provas das despesas passíveis de deduções.

- Art. 11, § 3º, do DL nº. 5.844/43.
- Art. 6º. § 2º, da Lei nº. 8.134/90.
- Art. 8º, § 2º, III, da Lei nº. 9.250/95.

Art. 11, § 3º, do DL nº. 5.844/43 – O artigo do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, ao usar as expressões “*despesas necessárias à percepção dos rendimentos*” está tratando de despesas inerentes à atividade profissional por aqueles que exercem trabalho não-assalariado.

Em relação ao dispositivo acima referido, faço um parêntese para consignar que na estrutura que compõem uma lei ou uma norma jurídica, os parágrafos de determinado artigo estão ligados ao caput artigo no qual se inserem e não podem ser interpretados de forma isolada. Assim, quando o § 3º, do artigo 11, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, dispõe que “todas as deduções devem ser provadas”, a interpretação correta a ser feita é de que tal parágrafo está tratando das deduções referidas no caput do artigo, isto é, *das despesas necessárias à percepção dos rendimentos por quem exerce atividade não-assalariada*.

Para finalizar as considerações acerca do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, verifico que o § 4º, do art. 11, do citado Decreto-lei, contém norma estabelecendo a possibilidade de glosa, sem audiência do contribuinte, das *deduções exageradas em relação ao rendimento bruto declarado, ou se tais deduções não forem cabíveis*. Esta norma, volto a repetir, está relacionada ao caput do artigo em que está inserida, razão pela qual tem aplicação limitada às *despesas necessárias à percepção dos rendimentos por quem exerce trabalho não-assalariado*.

Esta norma não está tratando de glosas de despesas médicas ou similares, até porque quando alguém fica doente não sabe o quanto poderá gastar em relação aos rendimentos que recebe.

Em relação ao § 4º, do artigo 11, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, na parte em que contém as expressões: “sem audiência do contribuinte”, tais expressões não se amoldam às garantias oriundas do devido processo legal, do juiz natural, do contraditório e da ampla defesa, constantes do texto constitucional em vigor (art. 5º, LIV, da CF). A fiscalização poderá glosar as despesas referentes às deduções exageradas, todavia, deverá, antes de assim proceder, assegurar ao contribuinte o direito de defesa.

Art. 6º, § 2º, da Lei nº. 8.134/90 – O artigo 6º, da Lei nº. 8.134, de 1990, também trata das deduções da base de cálculo da receita dos rendimentos do contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado. O que se disse em relação ao artigo 11 do Decreto-Lei nº. 5.844, de 1943, vale para a situação aqui prevista, ou seja, todos os incisos e parágrafos do artigo 6º, da Lei nº 8.134, de 1990, estão ligados ao seu caput e tratam da forma como devem ser provadas as despesas dedutíveis da base de cálculo das receitas decorrentes do exercício do trabalho não- assalariado.

A partir do advento da Lei nº 8.134, de 1990, a comprovação das despesas necessárias à percepção dos rendimentos por quem exerce atividade não-assalariada, por força do § 2º, do artigo 6º, da citada Lei, deverá ser feita mediante documentação *idônea, escrituradas em livro-caixa, mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.*

Art. 8º, § 2º, III, da Lei nº. 9.250/95 Enquanto o art. 11, § 3º, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, e o artigo 6º, § 2º, da Lei nº 8.134, de 1990, tratam da forma de comprovação das despesas necessárias à percepção dos rendimentos por quem exerce atividade não-assalariada, o artigo 8º, § 2º, III, da Lei nº 9.250, de 1995, disciplina a forma através da qual se comprovam as despesas dos valores pagos pelo contribuinte aos profissionais da área da saúde. Em relação às despesas necessárias à percepção dos rendimentos, por quem exerce trabalho não-assalariado, o legislador exigiu sua comprovação ou justificação, isto é, o contribuinte deve comprovar que tais despesas foram necessárias à percepção dos seus rendimentos. Situação diferente, tratada pelo legislador, diz respeito a comprovação dos pagamentos quanto às despesas médicas dedutíveis da Declaração de Ajuste Anual. O contribuinte, ao se submeter a tratamento de saúde, não tem condições de determinar qual será

o tratamento mais indicado, razão pela qual, nestas condições, o contribuinte não prova que as despesas eram necessárias, mas sim que pagou ao profissional da saúde devendo apresentar recibo *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 recebe.*

Para fins de comprovação de pagamento, a legislação não admite prova testemunhal e o único documento idôneo para comprovar o pagamento é o recibo, sendo que em relação aos profissionais de saúde, na falta do recibo, o legislador admitiu como prova *a indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.*

O artigo 73 e §§ 1º e 2º, do Decreto n.º 3000, de 1999. Conforme destaquei anteriormente, os parágrafos de determinado artigo não podem ser considerados como normas autônomas, desvinculadas do artigo no qual se inserem. Nesta linha, afirmei que os §§ 3º, 4º e 5º, do artigo 11, do Decreto-lei n.º 5.844, de 1943 estavam relacionados ao seu caput do artigo que disciplina a comprovação das despesas necessárias à percepção dos rendimentos por quem exerce trabalho não-assalariado. Assim, quando o Poder Executivo, que não tem poder para legislar instituindo obrigações ou direitos aos cidadãos, editou o Decreto n.º 3000, de 1999, transformando o § 3º, do artigo 11, do Decreto-lei n.º 5.844, de 1943, no artigo 73 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, a interpretação que se deve fazer é de que o referido artigo 73 e seus §§ 1º e 2º, por se constituírem em cópias idênticas dos §§ 3º, 4º e 5º, do caput do artigo 11 do Decreto-lei n.º 5.844, de 1943, aplica-se exclusivamente à comprovação das despesas necessárias à percepção dos rendimentos por quem exerce trabalho não-assalariado.

Fixada a base legal e os requisitos que devem conter a comprovação das despesas pagas aos profissionais da saúde, nos termos do artigo 8º, § 2º, III, da Lei 9.250, de 1995, em relação ao caso concreto, os recibos existentes nos autos preenchem os requisitos estabelecidos em lei. Entretanto, o julgamento do recurso em tela passa pela avaliação e valoração das demais provas, pois, sem desconsiderar o valor que o legislador atribuiu a determinadas provas, cabe ao julgador, na formação de seu convencimento, acolher as provas que lhes pareçam mais críveis dentro da realidade em que os fatos ocorreram.

Trilho no entendimento de que apresentados recibos exigidos pela lei, acompanhados de declaração do profissional que prestou os serviços, a mera suspeita de que os serviços não foram prestados, desacompanhada de outros elementos de convicção, não se

constitui em meio de prova capaz para afastar a presunção de veracidade dos recibos. A boa-fé se presume em favor da contribuinte e a má-fé deste se prova.

Para mim, salvo em casos excepcionais, isto é: a) quando a autoria do recibo for atribuída a profissional que tenha contra si SÚMULA ADMINISTRATIVA DE DOCUMENTAÇÃO TRIBUTARIAMENTE INEFICAZ, devidamente homologada e com cópia nos autos para que o contribuinte possa manifestar-se em relação a ela exercendo seu direito de defesa ou; b) quando efetivamente existirem nos autos elementos plausíveis que possam afastar a presunção de que os serviços foram prestados e a conseqüente veracidade dos pagamentos, não se pode recusar recibo que preenche os requisitos legais e vem acompanhado de declaração do profissional que reconhece sua autoria, assinatura e confirma a prestação dos serviços e o respectivo recebimento dos valores.

Fixados os parâmetros que tenho por norte, passo à análise do recurso apreciando cada um dos pontos articulados pelo recorrente:

(i) Análise da tese da defesa justificando os pagamentos em moeda corrente com base no argumento de que o recorrente, conforme suas declarações de imposto de renda e pela natureza das atividades que desenvolvia, costumava manter em seu poder moeda corrente, razão pela qual pagou as despesas em dinheiro.

Quanto a este ponto, verifico que efetivamente as declarações de ajuste anual noticiam que o recorrente costumava possuir em seu poder valores em moeda corrente. A propósito deste ponto, para citar o exemplo mais expressivo, na declaração de ajuste anual de 2004, ano-calendário 2003 (fl. 56) o recorrente informou possuir em seu poder R\$ 50.000,00 em moeda; R\$ 284,80 em conta corrente no Banco Itaú e R\$ 1.875,66 em conta corrente no Banco do Brasil. Nestas circunstâncias, não se pode exigir que o recorrente, para comprovar os pagamentos, apresentasse cópias de cheques ou comprovantes de transferências bancárias.

(ii) Análise das despesas atribuídas a tratamento de fisioterapia com o médico fisioterapeuta Clyford Alves Vieira, no valor de R\$ 15.000,00, no ano de 2003, em razão de atendimento à dependente Mardete Dias Silveira.

O acórdão recorrido apontou que "há detalhes utilizados pelo Fisco como motivadores do presente lançamento, que, se analisados separadamente, de fato não seriam motivos relevantes, mas analisados conjuntamente, formam um todo comprometedor."

Na linha de raciocínio bem lançada no acórdão recorrido, comungo de que as afirmações genéricas apontadas no termo de verificação fiscal para não admitir como válidos os recibos fornecidos pelo fisioterapeuta Clyford Alves Vieira, sob o argumento de que “é conhecido vendedor de recibos dos mais famosos da cidade de Montes Claros que por várias vezes foi intimado para apresentar documentos e informações relativas aos serviços supostamente prestados por ele e por sua Clínica de Ortopedia e nunca atendeu as solicitações da fiscalização” e que “dita clínica e seu sócio não teriam condições de efetivamente prestarem serviços tão vultosos”, não se constitui em elemento, por si só, suficiente para afastar a presunção de veracidade dos recibos e do relatório de atendimento de fl. 69, através do qual o profissional descreve a patologia, o tratamento empregado e a duração do mesmo.

O termo de verificação fiscal na fl. 14, em relação ao fisioterapeuta Cliford Alves Vieira que forneceu os recibos glosados descreve a seguinte passagem:

“O Sr. Cliford sistematicamente nunca atendeu às solicitações desta delegacia, especialmente a que lhe foi feita em 12.01.0, em relação aos serviços do contribuinte fiscalizado. Os serviços supostamente prestados nos anos-calendário 1999 a 2002, declarados por pessoas físicas supostamente tomadora dos serviços, supostamente prestados pela CLINICA DE ORTOPIEDIA CLUFORD S/C LTDA e pelo Sr. Clyford Alves Vieira totalizaram R\$ 721.254,00 e R\$ 1.794.011,12, respectivamente. Restou evidenciado que a CLINICA DE ORTOPIEDIA CLYFORD S/C LTDA não existe de fato e que ela e seu sócio não teriam condições de efetivamente prestar serviços tão vultosos, e se tivesse efetivamente prestado, o Sr. Clyford assumiria este fato perante a fiscalização.

Diante de todo o exposto ficou evidenciado de forma inequívoca que o contribuinte fiscalizado utilizou-se de artifício ardil para descumprir obrigações tributárias de forma intencional e continuada o que caracteriza evidente intuito de fraude.

Não consta dos autos documento comprovando que o fisioterapeuta Clyford tenha sido intimado para prestar esclarecimentos. Todavia, intimado ou não, e eu presumo que foi porque dou fé à palavra do auditor, tem-se a inafastável conclusão de que o citado profissional está estabelecido profissionalmente na cidade de Montes Claros, exercendo atividades inerentes à medicina. Em estando exercendo atividades inerentes à medicina é sinal de que para alguém presta serviços, recebendo por isto.

Ainda que o auditor considere que o fisioterapeuta a que se refere não tenha condições de, no período de 1999 a 2002, ter obtido receita de R\$ 1.794.011,12, como os recibos glosados se referem aos serviços prestados no ano de 2003, para que pudéssemos afastar a presunção de veracidade dos mencionados documentos e do relatório de fls. 69, seria

necessário elementos de prova suficientemente qualificados para se afirmar, sem dúvidas, de que o médico fisioterapeuta que forneceu os recibos não prestou os serviços descritos no relatório pormenorizado de fl. 69, devidamente assinado.

Pelos fundamentos acima expostos, neste ponto, dou provimento ao recurso afastar a exigência o crédito tributário e respectiva multa, cobrados em razão da glosa de despesas médicas, no ano-base de 2003, no valor de R\$ 15.000,00.

(iii) Análise das despesas odontológicas.

O contribuinte apresentou os recibos de fls. 21, datados de setembro e outubro de 2002, respectivamente nos valores de R\$ 1.560,00 e R\$ 1.500,00 e os recibos de fls. 23 a 35, supostamente emitidos pela empresa CODENTE – Consultórios Dentários S/C LTDA.

Da análise dos recibos acima referidos, em relação aos pacientes para quem os serviços supostamente teriam sido praticados, tem-se o seguinte quadro:

Ano-calendário	Paciente	Despesas Clínica Codente	Montante despesas
2000	André D. Silveira - dependente do contribuinte.	R\$ 6.000,00	R\$ 20.000,00
	Antônio Silveira de Sá	R\$ 14.000,00	
2001	Antônio Silveira de Sá	R\$ 10.000,00	R\$ 10.000,00
2002	Antônio Silveira de Sá	R\$ 11.940,00	R\$ 15.000,00
2002	Antônio Silveira de Sá	R\$ 3.060,00	

Do confronto das assinaturas existentes nos recibos de fls. 21 com as assinaturas existentes nos recibos de fls. 28 a 35 verifica-se que se trata da mesma pessoa, o que confirma a passagem no termo de verificação fiscal de fls. 12 a 16, no parágrafo onde afirma que o Sr. Edmilson Magalhães Santos é sócio fundador da clínica Codente.

Quando analisei as despesas atribuídas ao fisioterapeuta antes nominado fiz referência de que, além dos recibos fornecidos pelo profissional, veio aos autos o documento de fls. 69 que descreve a patologia da paciente e o tratamento a que foi submetida. Diante da inexistência de elementos concretos suficientes para afastar a credibilidade do documento de fls. 69 e dos recibos de fls. 36 a 42, considerei justificada as despesas relativas ao tratamento de fisioterapia.

Entretanto, em relação à comprovação das despesas odontológicas, ainda que os recibos existentes nos autos preencham os requisitos exigidos pelo legislador, o relatório de fiscalização, à fl. 14, demonstra existirem elementos plausíveis que permitiam à fiscalização exigir a comprovação dos serviços realizados.

No pedido de esclarecimentos de fls. 20 emitido ao recorrente, lhe foi solicitado, *in verbis*: “.... enfim, qualquer documento que comprove a utilização dos serviços”. Este documento podia ser, conforme mencionado na própria correspondência, uma radiografia, ficha dentária do paciente ou até mesmo a descrição dos serviços realizados.

O contribuinte, em resposta ao mencionado pedido, apresentou os recibos de fls. 21 a 35. No entanto, havendo suspeitas por parte da fiscalização, esta tinha direito de exigir do contribuinte algum tipo de prova, nem que fosse a descrição pormenorizada dos serviços, tarefa que o contribuinte não se desincumbiu.

Em sua impugnação o contribuinte trouxe aos autos as declarações de fls. 71 a 76 através das quais a Clínica Codente Consultórios Dentários S/C LTDA presta declarações com o seguinte conteúdo: “Declaramos para a receita federal que prestamos serviços odontológicos a, durante o ano de, pelo qual recebemos em moeda corrente a quantia de R\$”.

As declarações acima referidas não têm o mesmo valor de prova do que o relatório de fl. 69 através do qual o médico fisioterapeuta descreveu a lesão e o respectivo tratamento. Nesta linha de raciocínio, mantenho a glosa das despesas odontológicas e passo analisar a pertinência ou não da multa qualificada que foi aplicada no percentual de 150%.

Da multa qualificada:

O auditor fiscal qualificou a multa com base nos seguintes fundamentos:

De todos os fatos aqui expostos em relação à utilização de documentação inidônea para acobertar deduções com despesas odontológicas e de fisioterapia que não ocorreram, concluí que o fato do contribuinte ter utilizado deste expediente, teve como objetivo reduzir de forma ilícita suas obrigações para com o fisco, revelando-se assim um evidente intuito de fraude.

Reza a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no art. 44,II:

Art. 44 (omiss...).

A fraude fiscal pode ser constatada em razão de uma ação ou omissão, de simulação ou ocultação e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, de uma obrigação tributária. Estando caracterizado que os documentos utilizados pelo contribuinte em suas declarações de imposto de renda, ano a ano, constituem uma simulação com o propósito deliberado de eximir-se das obrigações tributárias, está caracterizado o evidente intuito de fraude.....”

O elemento fraude que justifica a qualificação da multa não pode se constituir em uma presunção decorrente do fato de que o emitente dos recibos é pessoa que está sendo investigada pela fiscalização sob a suspeita de emitir recibos que não correspondam à efetiva prestação dos serviços e respectivos valores. No caso dos autos, a presunção de validade dos recibos em relação aos serviços odontológicos foi afastada diante das plausíveis suspeitas da administração de que os recibos apresentados pelo contribuinte não eram dignos de veracidade, sem que este, em sua impugnação, tivesse trazido qualquer elemento de prova demonstrando a efetiva prestação dos serviços. Assim, desconsiderou-se os recibos e exigiu-se o tributo. Entretanto, para qualificar a multa, há que existir provas concretas de que os recibos apresentados são objetos de fraude. Assim, afasta-se a multa qualificada sobre a despesa aqui analisada, aplicando a multa de 75% prevista no do artigo 44, I, da Lei 9.430, de 1996.

Pelos fundamentos acima expostos, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso para:

(i) em relação ao ano-base de 2003, afastar da base de cálculo da exigência tributária o valor de R\$ 15.000,00, correspondente às despesas médicas;

(ii) em relação aos anos de 2000, 2001 e 2002, em relação ao crédito tributário exigido, reduzir a multa para 75%.

É o voto.

Sala das Sessões-DF, 20 de setembro de 2006.


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA.