



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

---

<b>Processo nº</b>	10680.003400/2005-31
<b>Recurso nº</b>	149.214
<b>Matéria</b>	IRPF - Exs.: 2000 a 2002
<b>Acórdão nº</b>	102-47.903
<b>Sessão de</b>	20 de setembro de 2006
<b>Recorrente</b>	ANGÉLICA COSCARELLI ANTONINI
<b>Recorrida</b>	5ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

---

**DESPESAS MÉDICAS – GLOSA - DOCUMENTOS CONTRADITÓRIOS ENTRE SI – DÚVIDAS – CAUSA SUFICIENTE PARA AFASTAR QUALIFICAÇÃO DA MULTA**

**GLOSA DE DESPESAS** - Havendo elementos concretos e suficientes para ilidir a presunção de veracidade dos recibos, sem que o contribuinte tenha demonstrado, de forma convincente, a efetiva prestação dos serviços, mantém-se a glosa e afasta-se a multa qualifica diante da dúvida em relação à existência da conduta fraudulenta.

**MULTA QUALIFICADA** - Em matéria de fato delituoso não se pode presumir, ou existe prova concreta da figura tipificada na lei ou, em caso de dúvida, como a existente nos autos, decorrente de declarações contraditórias entre si, desqualifica-se a multa.

**DOCUMENTO FALSO** - Em se tratando de falsidade de documento, incumbe o ônus da prova à parte que a arguir. Inteligência do artigo 389, I, do Código de Processo Civil.

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

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

**IRPF - DECADÊNCIA – IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA – AJUSTE ANUAL – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO** – O direito de a Fazenda Nacional lançar o imposto de renda pessoa física, devido no ajuste anual, decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

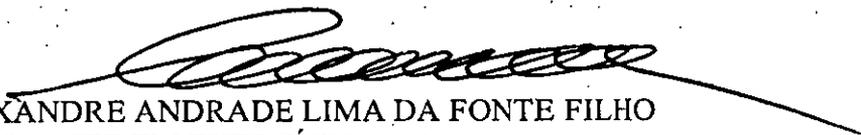
D

R 6

Preliminar acolhida.  
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ANGÉLICA COSCARELLI ANTONINI.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para desqualificar a multa de ofício aplicada no ano-calendário de 1999 e, em face da desqualificação, acolher a preliminar de decadência do direito de lançar o crédito em relação ao ano-calendário de 1999, suscitada de ofício pelo Relator, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka e Antônio José Praga de Souza, que não desqualificam a multa.

  
ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO  
PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

  
MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 30 OUT 2006

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

## Relatório

Inconformada com o acórdão que julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de fl. 03 a 10, cuja notificação deu-se em 21 de março de 2005 (fl. 87), a recorrente ingressou com o recurso de fls. 99 a 102, alegando, em síntese:

(i) que não procede a autuação decorrente de glosa de despesas odontológicas devidamente comprovadas;

(ii) que mesmo a recorrente tendo providenciado declaração com firma reconhecida pelo profissional que lhe prestou os serviços, que assume toda a responsabilidade tributária, a turma julgadora rejeitou a citada declaração sob o argumento de que a recorrente não providenciou os comprovantes de pagamento da época, além das radiografias para comprovar a realização dos serviços.

(iii) que nos termos do artigo 368, do Código de Processo Civil, as declarações constantes de documento particular, presumem-se verdadeiras, em relação ao signatário;

(iv) que diante da declaração do dentista dizendo que prestou os serviços e recebeu o dinheiro, ainda que a recorrente encontrasse os comprovantes de saques bancários e radiografias, tais documentos seriam de menor importância;

(v) que a recorrente, com 82 anos de idade e portadora da doença de "mal de parkinson", não iria se dar ao capricho de falsificar comprovantes de pagamento;

(vi) que a recorrente gasta toda sua renda mensal no sustento da casa e com gastos com profissionais de saúde, uma vez que vive sob constantes cuidados médicos;

(vii) que posteriormente a autuação, por ser portadora da doença de "mal de parkinson" a Universidade Federal de Minas Gerais, de onde provém seus rendimentos, após exame pericial realizado por especialistas da própria Universidade, reconheceu que a contribuinte é isenta do imposto de renda, conforme portaria de fls. 106 que consta dos autos de forma devidamente autenticada.

Para melhor compreensão da matéria, registro que o lançamento, com multa de 150%, decorre das glosas de despesas médicas dos exercícios de 2000, 2001 e 2002, respectivamente, nos seguintes valores: R\$ 20.310,00; R\$ 34.000,00 e R\$ 33.000,00. A impugnação da recorrente tem por objeto somente a glosa referente ao exercício do ano de 2000, correspondente ao recibo firmado pelo dentista Petrônio Machado Soares. O acórdão de fls. 89/94 e seguintes possui a seguinte ementa:

Assunto: Imposto Sobre a Renda de Pessoas Físicas – IRPF.

Exercício: 2000, 2001, 2002.

Ementa: DESPESAS MÉDICAS

Somente são dedutíveis quando comprovada a efetiva prestação dos serviços médicos e a vinculação do pagamento ao serviço prestado.

Lançamento precedente.

Por fim, registro que a decisão recorrida não acolheu a impugnação feita pela contribuinte sob o argumento de “que o dentista Petrônio Machado Soares, na declaração de fls. 17 a 19, informou que não prestou serviços à Angélica Coscarelli Antonini e que esta não trouxe aos autos elementos de prova hábeis para contradizer a declaração do profissional, demonstrando, inequivocadamente, que o serviço foi prestado e que o correspondente pagamento de honorários foi efetuado.” “Salienta-se que pelo elevado valor de R\$ 20.310,00 era de se esperar que o suposto pagamento fosse feito através de cheque, e mesmo na hipótese de ter sido em espécie, poderia ter sido apresentado, por exemplo, extrato bancário que comprovasse o saque de valor em data compatível com a consignada no recibo datado de 30-11-1999, à fl. 16. Ademais, se a impugnante houvesse se submetido a uma implantação de prótese, como consta literalmente do recibo, não faltariam radiografias e outros exames, que comprovariam a intervenção.”

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, tendo sido interposto por parte legítima e realizado o arrolamento correspondente a 30% da exigência fiscal, razão porque dele tomo conhecimento.

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 6º 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.

§ 1º. 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.

§ 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; (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 irrecorrível 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 feito 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 dependente*, 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 n.º 8.134/90.
- Art. 8º, § 2º, III, da Lei n.º 9.250/95.

**Art. 11, § 3º, do DL n.º 5.844/43** – O artigo do Decreto-lei n.º 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 seu *caput* no qual se inserem e não podem ser interpretados de forma isolada. Assim, quando o § 3º, do artigo 11, do Decreto-lei n.º 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 n.º 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*. Dita norma não trata 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 n.º 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 n.º 8.134/90** – O artigo 6º, da Lei n.º 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 n.º 5.844, de 1943, vale para a situação aqui prevista, ou seja, todos os incisos e parágrafos do artigo 6º, da Lei n.º 8.134, de 1990, estão ligados ao seu *caput* e tratam da forma

como deve ser provada as despesas dedutíveis da base de cálculo das receitas decorrentes do exercício do trabalho não assalariado.

A partir do advento da Lei n.º 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 n.º. 9.250/95 Enquanto o 11, § 3º, do Decreto-lei n.º 5.844, de 1943, e o artigo 6º, § 2º, da Lei n.º 8.134, de 1990, tratam da forma de comprovação das despesas necessárias à percepção dos rendimentos por quem exerce trabalho não assalariada, o artigo 8º, § 2º, III, da Lei n.º 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 à comprovação dos pagamentos correspondentes às despesas médicas dedutíveis da Declaração de Ajuste Anual. O paciente, ao se submeter a tratamento de saúde, não tem condições de determinar qual será o tratamento 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 ou a nota fiscal, sendo que em relação aos profissionais de saúde, na falta do recibo, o legislador admitiu como prova *a indicação do cheque nominativo por meio do qual foi efetuado o pagamento.*

Quanto aos requisitos essenciais que devem constar do recibo, o valor, a natureza da prestação dos serviços e a assinatura identificando o profissional são pressupostos essenciais à sua validade. O endereço e o CPF do profissional, caso ausentes, podem ser completados posteriormente pelo paciente, adotando-se procedimento semelhante ao do

pagamento com cheque nominal, cabendo ao contribuinte, quando de sua declaração de ajuste anual, informar o n.º do CPF de que recebeu o respectivo 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 se fossem normas autônomas, desvinculadas do artigo no qual se inserem. Nesta linha, afirmo que os §§ 3º, 4º e 5º, do artigo 11, do Decreto-lei n.º 5.844, de 1943, estavam relacionados ao 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 caput do 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, aplicam-se, exclusivamente, à comprovação das despesas necessárias à percepção dos rendimentos por quem exerce trabalho não assalariado.

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.

Fixada a base legal para dedução das despesas de que trata o artigo 11, inciso I, da Lei n.º 8.383 de 1991, em relação ao caso concreto, o recibo de fls. 22 da representação fiscal em apenso preenche os requisitos estabelecidos em lei. Entretanto, o julgamento do recurso em tela passa pela avaliação e valoração das demais provas existentes nos autos.

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 críveis dentro da realidade em que os fatos ocorreram.

No contexto, em relação à valoração da prova, pelo que se extrai da declaração de fls. 17 a 19, que trata de resposta que o cirurgião-dentista, quando questionado, deu ao auditor fiscal afirmando que não prestou serviços às pessoas mencionadas na relação que lhe foi apresentada, mas que iria confirmar com seu filho, “que também conhecia os pacientes, para esclarecer ou confirmar a existência destes nomes”. Ao dizer que necessitaria consultar seu filho para confirmar a existência dos nomes citados, o cirurgião-dentista demonstrou que, sem verificar seus registros, não podia afirmar, de forma segura, se efetivamente não tinha prestado serviços a algumas das pessoas relacionadas pela fiscalização.

Em oposição à declaração de fls. 17 a 19, tem-se a declaração de fl. 86 através da qual o profissional, de forma direta, declara, sob as penas da lei, que prestou serviços à contribuinte e recebeu a respectiva importância.

Frente às declarações contraditórias entre si, tenho que tais declarações não podem ser consideradas para fins de provas convincentes. No mínimo, resta dúvida para saber em qual dos momentos o declarante estaria falando a verdade.

As circunstâncias dos autos exigem algum tipo de prova complementar da prestação dos serviços para que fosse afastada a glosa, ônus a que a contribuinte não se desincumbiu. Assim, neste ponto, nego provimento ao recurso.

Apesar de manter a glosa das despesas, em relação à multa qualificada sob o entendimento de que os recibos não correspondem a uma prestação de serviços, destaco que a ocorrência da fraude, do dolo e da simulação, em se tratando de falsidade de documento, incumbe o ônus da prova à parte que a argüir (art. 389, I, do CPC). Ademais, em matéria de fato delituoso não se pode presumir, ou existe prova concreta da autoria quanto à prática do fato delituoso ou, na dúvida, aplica-se as disposições do artigo 112, III, do CTN, que determina que quando a lei tributária define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado em caso de dúvida quanto à autoria, imputabilidade, ou punibilidade.

No caso dos autos, as declarações contraditórias do cirurgião-dentista Petrônio Machado Soares reflete situação em que não é possível afirmar, com certeza, se houve dolo, fraude ou simulação. Por tais fundamentos, desqualifico a multa, devendo ser aplicada a multa de 75% prevista no art. 44, I, da Lei 9.430, de 1996.



Desqualificada a multa, o AR de fl. 84 registra que a contribuinte foi notificada do lançamento em 21-03-2005. Assim, passo, de ofício, avaliar a decadência.

O imposto de renda encontra-se entre os tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Assim, o imposto aqui referido amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial encontra respaldo no § 4º do artigo 150, do CTN, hipótese na qual os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

A propósito do entendimento aqui exposto, além da jurisprudência já citada pelo contribuinte em seu recurso, como razão de decidir, transcrevo os seguintes precedentes do Conselho de Contribuintes:

**Ementa:** IRPF - DECADÊNCIA - Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. O fato gerador do IRPF se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito tributário é atingido pela decadência após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN).

**Recurso parcialmente provido. (Recurso 142.863. Acórdão 106-14493. 6ª. Câmara. Relatora Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda. Decisão unânime)**

**Ementa:** IMPOSTO DE RENDA – DECADÊNCIA – EXTINÇÃO DO CRÉDITO. Se entre a data do fato jurídico tributário e o Lançamento de Ofício, transcorreram mais de cinco anos, então, por ser o Imposto de Renda um tributo sujeito a Lançamento por Homologação, deve-se aplicar o art. 150, §4º do CTN

**Recurso 143533. Acórdão 107-08124. 7ª. Câmara. Relator Conselheiro Octávio Campos Fischer.**

**Ementa:** IMPOSTO DE RENDA – DECADÊNCIA – EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Se entre a data do fato jurídico tributário e o Lançamento de Ofício, transcorreram mais de cinco anos, então, por ser o Imposto de Renda um tributo sujeito a Lançamento por Homologação, deve-se aplicar o art. 150, §4º do CTN. Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência.

Em síntese, por ser o imposto de renda tributo cuja respectiva legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, amolda-se à sistemática de lançamento denominado de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173, I, do CTN para

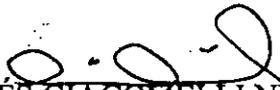
encontrar respaldo no § 4º, do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Diante do caso dos autos, cujos fatos geradores ocorreram no ano-calendário de 1998, o prazo decadencial iniciou a fluir em 31-12-98 e findou em 31-12-2003, razão pela qual, em 21-03-04, quando do lançamento, o crédito tributário, relativo ao ano-calendário de 1998 já estava extinto pela decadência.

Pelos fundamentos acima expostos, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário para afastar a multa qualificada e, de ofício, suscito a decadência para excluir da base de cálculo do lançamento, correspondente ao ano-calendário de 1999, o valor de R\$ 20.130,00 (vinte mil cento e trinta reais).

É o voto.

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

  
MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA