



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

Processo nº : 10850.000252/2005-02
Recurso nº : 147.281
Matéria : IRPF – Exs.: 2000 a 2002
Recorrente : CLÁUDIA JANETE BOUTROS CARVALHO
Recorrida : 5ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II
Sessão de : 21 de setembro de 2006
Acórdão nº : 102-47.917

**IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - DESPESAS MÉDICAS –
CONFIRMAÇÃO DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS - GLOSA
AFASTADA.**

- Coincidindo as importâncias que o profissional confirmou ter recebido do contribuinte, com os valores que este deduziu da base de cálculo do imposto de renda, não cabe a glosa destas despesas pelo simples fato do profissional ter contra si Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz.

- A circunstância de ser lavrada Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz contra profissional que continua exercendo suas atividades, por si só não desqualifica os recibos fornecidos por este profissional.

- Em se tratando de alegação de falsidade de documento, nos termos do artigo 389, I, do Código de Processo Civil, incumbe o ônus da prova à parte que a argüir.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CLÁUDIA JANETE BOUTROS CARVALHO.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, para restabelecer a dedução das despesas médicas com o profissional Carlos Eduardo de Freitas, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

**ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO
PRESIDENTE EM EXERCÍCIO**

Processo nº : 10850.000252/2005-02
Acórdão nº : 102-47.917


~~MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA~~
RELATOR

FORMALIZADO EM: 04 JUN 2007

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



Processo nº : 10850.000252/2005-02
Acórdão nº : 102-47.917

Recurso nº : 147.281
Recorrente : CLÁUDIA JANETE BOUTROS CARVALHO

RELATÓRIO

Contra a contribuinte recorrente foi lavrado auto de infração de fls. 76/77 e anexos de fls. 78/81, relativo à glosa de despesas médicas do imposto de renda pessoa física, anos-calendário 1999, 2000 e 2001, respectivamente, exercícios de 2000, 2001 e 2002, em face dos quais lhe é exigido crédito tributário no montante de R\$ 45.940,48, sendo R\$ 14.382,50 referente ao imposto, R\$ 21.573,48 referente à multa e R\$ 9.984,23 cobrado a título de juros de mora.

O procedimento fiscal instaurado teve por base deduções realizadas na base de cálculo do imposto de renda dos informados exercícios no que tange aos profissionais médicos (1) CARLOS EDUARDO C. DE FREITAS (R\$ 10.000,00 – ano-calendário 1999; R\$ 10.000,00 – ano-calendário 2000 e R\$ 10.000,00 – ano-calendário 2001), (2) TÂNIA MARIA FARIA (R\$ 7.500,00 – ano-calendário 2000), e (3) GEROGE NILO DE AZEVEDO (R\$ 15.000,00 – ano-calendário 1999), conforme documentos de fls. 08/16.

Notificada do auto de infração em 02-02-05, em 23-02-05 a contribuinte solicitou cópias das fls. 01 a 75 dos autos, que lhes foram entregues em 25-02-05. A impugnação foi juntada em 04-03-05, sendo que nas fls. 74 e 75 dos autos constam documentos que indicam terem sido lavradas contra os 03 (três) profissionais médicos anteriormente citados Súmulas Administrativas de Documentação Tributariamente Ineficaz, documentos estes em relação aos quais a contribuinte não foi intimada a se manifestar.

Intimada do auto de infração, a contribuinte apresentou a impugnação, que não foi acolhida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, tendo sido proferido o acórdão de fls. 114/122, através do qual foi considerado procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de fls. 76/81, referentes aos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001, exercícios de 2000, 2001 e

Processo nº : 10850.000252/2005-02

Acórdão nº : 102-47.917

2002.

Inconformada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, através do qual alega o seguinte:

1.) Que, em relação ao médico GEROGÉ NILO DE AZEVEDO, promoveu a retificação das informações prestadas no que se refere às deduções realizadas, através da apresentação de declaração retificadora, suprimindo as deduções realizadas, antes mesmo de ter recebido qualquer intimação acerca do procedimento fiscal em debate;

2.) Que o débito decorrente da autuação fiscal referente a esses dois profissionais foi inscrito no PAES (Lei n.º 10.648/03), razão pela qual entende que o mesmo deve ser excluído da autuação fiscal em debate, bem como que a multa imposta deve ser excluída em face de que as regras que norteiam o referido programa de parcelamento estabelecem a previsão de exclusão de multas e acréscimos legais;

3.) Que a Receita Federal não se atentou para os recibos juntados pelo profissional CARLOS EDUARDO C. DE FREITAS e para a sua declaração, na qual descreveu o tratamento médico dispensado à Recorrente, o período e a frequência que o mesmo ocorria;

4.) Que a glosa dos recibos emitidos pelo citado profissional é totalmente indevida, eis que o mesmo compareceu perante as autoridades fazendárias da Receita Federal e prestou todos os esclarecimentos solicitados;

5.) Que a multa aplicada é totalmente inconstitucional, vindo a configurar esbulho e confisco;

Requeru fosse considerado inconsistente o auto de infração em debate e protestou pela produção de provas, inclusive a realização de diligência no

Processo nº : 10850.000252/2005-02
Acórdão nº : 102-47.917

sentido de colher informações da profissional MARIA TEREZA.

Para o caso de ser mantida a autuação, requereu fosse afastada a multa aplicada, de 150%.

A recorrente foi intimada do acórdão em 30-05-05 (fl. 126) e ingressou com recurso em 13-06-05. Na fl. 134 dos autos consta o termo de arrolamento de bens.

É o Relatório.

Processo nº : 10850.000252/2005-02
Acórdão nº : 102-47.917

VOTO

Conselheiro MOISES 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 à análise do mérito.

(i) Quanto a alegação de retificação e espontaneidade:

Em seu recurso a contribuinte afirma que realizou retificação da declaração de ajuste do imposto de renda para excluir as despesas com o profissional George Nilo de Azevedo antes do início do procedimento fiscal. Analisando os autos, às fls. 06, verifico que em 11 de março de 2003 a contribuinte foi intimada do início do termo de fiscalização, ocorrendo no decorrer do procedimento as seguintes comunicações de ciência e de continuidade do procedimento fiscal:

Data da comunicação	Fls. dos autos	
11-03-2003	06	
16-04-2003	52	
12-06-2003	54	
15-08-2003	56	
02-10-2003	58	
01-12-2003	60	
09-02-2004	62	
07-04-2004	64	
20-05-2004	66	
20-07-2004	68	
14-09-2004	70	
02-02-2005	76	Auto de infração

Não consta dos autos a declaração retificadora alegada pela contribuinte. Entretanto, em relação a este ponto, verifico que nos itens 11 e 12 do termo de verificação e constatação (fls. 82 a 86) está registrado que a fiscalização desconsiderou a apresentação da declaração retificadora "entregue pela contribuinte

Processo nº : 10850.000252/2005-02

Acórdão nº : 102-47.917

em 26-02-2004, tendo em vista que a mesma já estava sob procedimento fiscal desde 11.03.2003, e perdera a espontaneidade a partir desta data.”

Quanto a este ponto, o documento de fl. 62 demonstra que em 02 de fevereiro de 2004 a contribuinte foi notificada de que continuava sob investigação fiscal. O restabelecimento da condição de espontaneidade está previsto no artigo 7º. § 2º, do Decreto nº 70.235, de 1972, que assim dispõe:

7º. O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

§ 1º. O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º. Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de 60 (sessenta) dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Em face do disposto no § 2º, do artigo 7º do Decreto nº 70.235, de 1972, tendo sido cientificada em 09-04-2004 da continuidade do procedimento de fiscalização, em 26-02-2004, quando apresentou a declaração retificadora, a contribuinte não tinha readquirido a o benefício da espontaneidade.

(ii) Da alegação de inclusão do débito no PAES.

A inclusão de débitos no PAES está disciplinada na Lei nº 10.648, de 2003, cujos artigos pertinentes ao caso concreto contém as seguintes disposições:

Art. 1º Os débitos junto à Secretaria da Receita Federal ou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, poderão ser parcelados em até cento e oitenta prestações mensais e sucessivas.

Processo nº : 10850.000252/2005-02
Acórdão nº : 102-47.917

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos débitos constituídos ou não, inscritos ou não como Dívida Ativa, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, ou que tenham sido objeto de parcelamento anterior, não integralmente quitado, ainda que cancelado por falta de pagamento.

§ 2º Os débitos ainda não constituídos deverão ser confessados, de forma irretratável e irrevogável.

§ 3º O débito objeto do parcelamento será consolidado no mês do pedido e será dividido pelo número de prestações, sendo que o montante de cada parcela mensal não poderá ser inferior a:

I - um inteiro e cinco décimos por cento da receita bruta auferida, pela pessoa jurídica, no mês imediatamente anterior ao do vencimento da parcela, exceto em relação às optantes pelo Sistema Simplificado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, instituído pela Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e às microempresas e empresas de pequeno porte enquadradas no disposto no art. 2º da Lei nº 9.841, de 5 de outubro de 1999, observado o disposto no art. 8º desta Lei, salvo na hipótese do inciso II deste parágrafo, o prazo mínimo de cento e vinte meses;

II - dois mil reais, considerado cumulativamente com o limite estabelecido no inciso I, no caso das pessoas jurídicas ali referidas;

III - cinquenta reais, no caso de pessoas físicas.

§ 7º Para os fins da consolidação referida no § 3º, os valores correspondentes à multa, de mora ou de ofício, serão reduzidos em cinquenta por cento.

A teor do § 2º, do artigo 1º, da Lei nº 10.684, de 2003, a inclusão de Débito no PAES, ainda que não inscrito em dívida ativa, importa em confissão de forma irretratável e irrevogável. Não consta dos autos qualquer documento que possa comprovar a inclusão no PAES dos débitos lançados pelo auto de infração. Entretanto, no momento em que a recorrente sustenta que em relação aos impostos devidos em virtude da glosa das despesas atribuídas ao profissional George Nilo de Azevedo aderiu ao PAES, limitando-se, em seu recurso, a contestar a glosa das despesas atribuídas ao profissional Carlos Eduardo C. de Freitas, o objeto do recurso fica limitado à análise da procedência ou não da glosa das despesas



Processo nº : 10850.000252/2005-02
Acórdão nº : 102-47.917

atribuídas a este profissional.

(iii) **Da análise das despesas médicas glosadas em relação ao psicólogo Carlos Eduardo C de Freitas.**

Ano	Valor
1999	R\$ 10.000,00
2000	R\$ 10.000,00
2001	R\$ 10.800,00

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

Processo nº : 10850.000252/2005-02
Acórdão nº : 102-47.917

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 nº 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 nº 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 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;

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 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.

§ 1º. A quantia correspondente à parcela isenta dos

Processo nº : 10850.000252/2005-02
Acórdão nº : 102-47.917

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

Processo nº : 10850.000252/2005-02
Acórdão nº : 102-47.917

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 autônomo. (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.

Processo nº : 10850.000252/2005-02

Acórdão nº : 102-47.917

§ 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 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)"



Processo nº : 10850.000252/2005-02
Acórdão nº : 102-47.917

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 seu *caput* 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.

Processo nº : 10850.000252/2005-02
Acórdão nº : 102-47.917

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. 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 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*

Processo nº : 10850.000252/2005-02
Acórdão nº : 102-47.917

disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

Art. 8º, § 2º, III, da Lei nº. 9.250/95 Enquanto o artigo 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 trabalho não assalariado, 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 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, 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.*

O artigo 73 e §§ 1º e 2º, do Decreto nº. 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 nº 5.844, de 1943, estavam relacionados ao caput do artigo que disciplina a comprovação das despesas necessárias à percepção dos rendimentos por quem



Processo nº : 10850.000252/2005-02
Acórdão nº : 102-47.917

exerce trabalho não-assalariado. Assim, quando o Poder Executivo, que não tem poder para legislar instituindo obrigações ou direitos aos cidadãos, editou o Decreto nº 3000, de 1999, transformando o § 3º, do artigo 11, do Decreto-lei nº 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 nº 5.844, de 1943, aplicam-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 nº 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

Processo nº : 10850.000252/2005-02
Acórdão nº : 102-47.917

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 das provas existentes. O profissional que emitiu o recibo é psicólogo, que tem contra si SÚMULA ADMINISTRATIVA DE DOCUMENTAÇÃO TRIBUTARIAMENTE INEFICAZ. A a recorrente, em sua impugnação e no recurso afirmou que é médica e que realiza vários trabalhos onde relaciona a psicanálise à pediatria, razão pela qual necessita de acompanhamento permanente. Tal afirmação, por si só, diante dos elementos colecionados pela Fiscalização, não modifica a situação dos autos.

Em se tratando de recibos que envolvem profissionais que tenham contra si SÚMULA ADMINISTRATIVA DE DOCUMENTAÇÃO TRIBUTARIAMENTE INEFICAZ não é crível que a fiscalização, ao elaborar a representação fiscal para fins penais, junte tal documento ao expediente encaminhado ao Poder Judiciário e não adote idêntica cautela juntando a referida documentação no procedimento administrativo. A fiscalização precisa ter presente de que a SÚMULA ADMINISTRATIVA DE DOCUMENTAÇÃO TRIBUTARIAMENTE INEFICAZ se constitui em conjunto de provas através das quais o Delegado da Receita Federal concluiu que o contribuinte cometeu determinada fraude. Todavia, a conclusão a que chegou o Delegado ao homologar a Súmula poderá não ser a mesma conclusão a que chegará o Poder Judiciário e o Conselho de Contribuintes. Se o conteúdo da Súmula Administrativa é prova indispensável para que o Poder Judiciário emita juízo de valor, é bom que se repita que tal prova igualmente é necessária para que o Conselho de Contribuintes, após sua análise, emita juízo de valor quando da decisão do mérito. A análise da fraude, do dolo ou da simulação, na esfera de competência do Conselho de Contribuintes, está relacionada à qualificação da multa (art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996) e em relação aos aspectos penais, ditos elementos tem por finalidade verificar, em tese, a existência de crime. Tanto a sanção aplicada pelo Poder Judiciário quanto à multa confirmada pelo Conselho de



Processo nº : 10850.000252/2005-02
Acórdão nº : 102-47.917

Contribuintes são penalidades e assim o sendo não se pode imaginar que um dos órgãos, para emitir juízo de valor, prescinde de provas encaminhadas ao outro, quando ambos, em esferas diferentes, têm, em última análise, competência para afirmar a existência ou não de fraude, dolo ou simulação.

No processo em julgamento, ainda que a SÚMULA ADMINISTRATIVA DE DOCUMENTAÇÃO TRIBUTARIAMENTE INEFICAZ não tenha sido juntada aos autos, verifico que ela conta das fls. 53 e seguintes da representação fiscal, razão pela qual, em nome do princípio da economia processual e não vislumbrando prejuízo à defesa, dela tomo conhecimento e transcrevo as seguintes passagens:

“7.18 – Em 16 de maio de 2003 foi lavrado o Termo nº 07 – Intimação Fiscal, solicitando a Fiscalização os seguintes elementos/esclarecimentos:

7.18.2 – manifestar-se quanto a autenticidade dos recibos apresentados pela USUÁRIA Cláudia Janethe, dos anos de 1998 a 2001, em nome do profissional Cláudio Eduardo C. De Freitas, como segue:

.....

Ano-calendário de 1999

Data emissão	Usuária	Valor-RS	Total R\$
26-02-99	Cláudia Janethe	1.200,00	
20-03-99	" "	1.200,00	
30-04-99	" "	1.200,00	
30-05-99	" "	1.200,00	
29-06-99	" "	1.200,00	
30-07-99	" "	1.200,00	
30-08-99	" "	1.200,00	
29-10-99	" "	800,00	
30-11-99	" "	800,00	10.000,00

Ano-calendário de 2000

Data emissão	Usuária	Valor-RS	Total R\$
30-03-00	Cláudia Janethe	1.000,00	
27-04-00	" "	1.000,00	
30-05-00	" "	1.000,00	
28-06-00	" "	1.000,00	
31-06-00	" "	1.000,00	
30-07-99	" "	1.000,00	
30-08-99	" "	1.000,00	
28-09-99	" "	1.000,00	
30-10-99	" "	1.000,00	
30-11-99	" "	1.000,00	
29-12-00	" "	1.000,00	10.000,00

Processo nº : 10850.000252/2005-02
Acórdão nº : 102-47.917

Ano-calendário de 2001

Dada emissão	Usuária	Valor-RS	Total R\$
28-02-01	Cláudia Janethe		
28-03-01	" "	1.000,00	
27-04-01	" "	1.000,00	
30-05-01	" "	1.000,00	
28-06-01	" "	1.000,00	
31-07-01	" "	1.000,00	
30-08-01	" "	1.000,00	
27-08-01	" "	1.000,00	
30-10-01	" "	1.000,00	
30-10-01 (sic.)	" "	1.000,00	
30-11-01	" "	800,00	10.800,00

7.19 – Em atendimento ao Termo nº 07 – Intimação Fiscal, em 19 de maio de 2003, o EMITENTE respondeu/apresentou o que segue:

....

7.19.2 – que reconhece como de sua autoria o preenchimento dos recibos; que concorda com o carimbo apostado nos recibos e que é de sua autoria a assinatura constante nos mesmos; que foi realizado um tratamento de "Psicoterapia Individual de Base Analítica" na paciente Cláudia Janette, com início em 1999 e também sessões de "Supervisão Clínica", com início em 1998; apresentou a "Ficha" de consulta da referida paciente mas nada apresentou para comprovar o efetivo recebimento dos serviços prestados.

7.19.3 – que não prestou serviços no montante de R\$ 2.849.391,80, durante o período de 1997 a 2001, conforme apurado pela Fiscalização.

....

7.21 – Conforme Termo nº 09 – Intimação Fiscal, lavrado em 21-11-2003, foram encaminhados ao EMITENTE para sua manifestação quanto autenticidade, os recibos apresentado (sic.) pelo USUÁRIO abaixo, em nome do profissional Carlos E. C. De Freitas¹

Em resposta aos 18 recibos apresentados pelo usuário Maurício, contendo valores diversos, tais como R\$ 500,00; 750,00; 570,00; 650,00; 850,00 e 900,00, o profissional informou:

"7.21.1, em 28-11-2004, respondeu o EMITENTE que não

¹ Os 18 recibos referidos neste quesito estão relacionados nas fls. 66 e 67 do Termo de Representação Fiscal Para Fins Penais, abrangendo os anos de 1999 e 2000 e foram apresentados pelo usuário Maurício.

Processo nº : 10850.000252/2005-02
Acórdão nº : 102-47.917

reconhece como de sua autoria o preenchimento dos recibos acima; não concorda com os carimbos apostos nos recibos e que não é de sua autoria a assinatura constante dos recibos.”

7.22 – Em 16-02-2004, foi lavrado o termo nº 10 – Intimação Fiscal, sendo encaminhado ao EMITENTE para sua manifestação quanto à autenticidade, os recibos apresentados pelos USUÁRIOS abaixo, em nome do psicólogo Carlos Eduardo C. De Freitas:

Ano-calendário de 2001			
Usuário	Quantidade	Ano	Valor Total R\$
João Elias	6 recibos	1998	4.850,00
Sônia Aparecida	3 recibos	1998	2.370,00
João Elias	4 recibos	1999	3.488,00
Sônia Aparecida	4 recibos	1999	3.488,00
Vicente Adair	12 recibos	1999	6.576,00
Alúcio Arthur	6 recibos	2000	6.000,00
Davi Ferreira	1 recibo	2000	3.000,00
Guerino	8 recibos	2000	8.000,00
João Elias	10 recibos	2000	10.000,00
Maria Dolores	12 recibos	2000	12.000,00
Silvio Sebastião	6 recibos	2000	6.000,00
Vicente Adair	11 recibos	2000	10.000,00
Dione Maribe	10 recibos	2001	9.800,00
Djalma	7 recibos	2001	9.800,00
Gilmar	10 recibos	2001	9.800,00
João Elias	10 recibos	2001	9.800,00
Vicente Adair	10 recibos	2001	9.800,00

7.23. – Em atendimento ao Termo nº 10 – Intimação Fiscal, em 23 de Fevereiro de 2004, o EMITENTE respondeu o seguinte: “que não reconhece como de sua autoria o preenchimento dos recibos em nome do USUÁRIO Vicente Adair no ano de 1999, no montante de R\$6.576,00; não concorda com o carimbo apostos nos citados recibos, bem como não são de sua autoria a assinatura constante dos mesmos; que quanto aos demais recibos reconhece a autenticidade dos mesmos.

.....

7.35 – Realizadas pesquisas no Sistema de Informações Gerenciais Pessoas Físicas – SIGA PF, apurou-se, no período de 1997 a 2002, a execução de serviços no astronômico montante de R\$ 3.156.252,80, conforme abaixo:

Ano-calendário	Nº de usuários	Valor apurado
1997	10	54.100,00
1998	16	98.640,00
1999	296	1.170.136,90
2000	238	897.051,60
2001	164	629.436,30
2002	55	306.861,00

Os valores acima referidos merecem ser confrontados com a resposta que o profissional Carlos Eduardo Carvalho de Freitas apresentou em atendimento

Processo nº : 10850.000252/2005-02
Acórdão nº : 102-47.917

ao Termo de Fiscalização nº 13, em 12 de julho de 2004, em que apresentou a relação de nomes de seus pacientes/clientes dos anos de 1998 a 2003 e os respectivos valores, conforme segue:

Ano-calendário	Valor apurado
1998	57.320,00
1999	62.776,00
2000	86.500,00
2001	83.620,00
2002	30.580,00
2003	27.160,00

Confrontando as tabelas acima referidas, chega-se às seguintes diferenças:

Ano-calendário	Valores de recibos que contribuintes apresentaram à Receita	Valor da soma dos recibos que o profissional confirma	Diferença em R\$
1998	98.640,00	57.320,00	41.320,00
1999	1.170.136,90	62.776,00	1.107.360,00
2000	897.051,60	86.500,00	810.551,60
2001	629.436,30	83.620,00	545.816,60
2002	306.861,00	30.580,00	276.281,00
Soma	3.102.124,00	290.246,59	
Média mensal	51.702,066	4.837,44	

O quadro acima demonstra uma flagrante diferença entre as importância que o profissional admite ter recebido e os valores que a fiscalização encontrou no Sistema de Informações Gerenciais Pessoas Físicas – SIGA PF. A questão a ser enfrentada é se em virtude das diferenças apontadas devem ser glosados todos os recibos emitidos pelo profissional ou se devem ser considerados eficazes os recibos que compõem os valores admitidos pelo psicólogo como efetivamente recebido.

O conteúdo da Súmula Administrativa comprova que Carlos Eduardo Carvalho de Freitas é psicólogo que possui consultório na cidade de Ribeirão Preto. Como psicólogo que é, por certo presta serviços e cobra por isto. Não se pode imaginar que o profissional ficaria atendendo na cidade pelo período de cinco anos sem obter qualquer remuneração. De outro lado, os valores que informou ter recebido nos anos de 1998 a 2002, corresponde a uma média mensal de R\$

Processo nº : 10850.000252/2005-02
Acórdão nº : 102-47.917

4.837,44, valor que para este relator se constitui dentro da razoabilidade para justificar a remuneração do profissional.

Pelos fundamentos aqui expostos, diferentemente da conclusão do ilustre Delegado da Receita Federal, considero como eficazes os recibos que compõem a base da remuneração na terceira coluna do quadro acima.

Firmado convencimento de que deve se admitir como eficazes os recibos em que o profissional confirma os valores que compõem sua remuneração nos anos-calendário de 1998 a 2002, passo à análise do ponto seguinte para verificar se o nome da recorrente está entre os clientes que pagaram ao profissional a importância que ele admite ter recebido e se há conformidade com os respectivos valores.

Ao responder o Termo nº 13 – Intimação Fiscal, citado no item 7.28 da Súmula Administrativa, o profissional apresentou a relação de nomes de pacientes/clientes dos anos de 1998 a 2003 e respectivos valores, conforme segue:

Demonstrativo dos rendimentos recebidos- Ano-Calendário 1998

NOME DO PACIENTE	VALOR R\$
Evaristo Marques Pinto	13.000,00
.....(omiss)	(omiss)
Cláudia Janethe B. Carvalho	5.000,00
Total....	57.320,00

Demonstrativo dos rendimentos recebidos- Ano-calendário 1999

NOME DO PACIENTE	VALOR R\$
Guy Soares de Sordi	12.000,00
Cláudia Janethe B. Carvalho	10.000,00
.....(omiss)	(omiss)
Total....	62.776,00

Demonstrativo dos rendimentos recebidos- Ano-Calendário 2000

NOME DO PACIENTE	VALOR R\$
Evaristo Marques Pinto	6.000,00
.....(omiss)	(omiss)
Cláudia Janethe B. Carvalho	10.000,00
.....(omiss)	(omiss)
Total....	86.500,00

Demonstrativo dos rendimentos recebidos- Ano Calendário 2001

NOME DO PACIENTE	VALOR R\$
João Roberto Cocenzo	1.200,00
.....(omiss)	(omiss)
Cláudia Janethe B. Carvalho	10.800,00
.....(omiss)	(omiss)
Total....	83.620,00

Processo nº : 10850.000252/2005-02

Acórdão nº : 102-47.917

Demonstrativo dos rendimentos recebidos- Ano Calendário 2002

NOME DO PACIENTE	VALOR R\$
João Roberto Cocenzo	200,00
.....(omiss)	(omiss)
Total....	30.580,00

Confrontando as importâncias que o profissional confirmou ter recebido da recorrente com o que foi deduzido na declaração de ajuste anual do imposto de renda, verifica-se coincidência de valores, razão pela qual, com base nos fundamentos acima apontados, DOU provimento ao recurso para afastar o crédito tributário exigido em virtude da glosa de despesas médicas no valor de R\$ 10.000,00 em cada um dos anos-calendário de 1999 e 2000 e de R\$ 10.800,00 no ano-calendário de 2001, restando prejudicada a apreciação do recurso em relação à multa.

É o voto.

Sala das Sessões – DF, em 21 de setembro de 2006.



MOÍSES GIACOMELLI NUNES DA SILVA