



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13851.001380/2004-62  
Recurso nº : 147.303  
Matéria : IRPF – Exercício 2000  
Recorrente : EDUARDO CHARBEL HONAIN  
Recorrida : 5ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SPII  
Sessão de : 02 de março de 2007  
Acórdão nº : 102-48.285

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.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EDUARDO CHARBEL HONAIN.

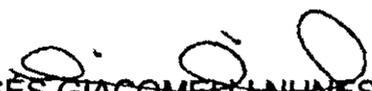
ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para desqualificar a multa, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Nauray Fragoso Tanaka que não a desqualifica.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
PRESIDENTE

D

Processo nº : 13851.001380/2004-62

Acórdão nº : 102-48.285

  
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, ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.



Processo nº : 13851.001380/2004-62  
Acórdão nº : 102-48.285  
  
Recurso nº : 147.303  
Recorrente : EDUARDO CHARBEL HONAIN

## RELATÓRIO

Conforme documentos de fls. 01 e 02, em razão do ato administrativo que declarou a idoneidade dos recibos de tratamento odontológicos emitidos em nome de ou por EZER JOSÉ ABUCHAIM, o recorrente foi intimado para apresentar prova dos serviços e do efetivo pagamento das despesas feitas ao nominado profissional.

Em 02 de abril de 2004, o recorrente informou que os respectivos recibos encontravam-se extraviados, razão pela qual não tinha como encaminhá-los à Secretaria da Receita Federal.

Prosseguimento com a fiscalização, à fl. 13 se verifica que o contribuinte foi intimado para esclarecer as despesas médicas com a Dra. Renata Lúcia de A. Lopes, no valor de R\$ 1.750,00; Dra. Regina Cláudia Gomes, no valor de R\$ 12.000,00; Dr. Emerson Andrade Bertoldo, no valor de R\$ 5.000,00 e UNIMED de Araraquara, no valor de R\$ 1.886,11.

Através do requerimento de fl. 16, o contribuinte esclareceu que as despesas com a Dra. Renata Lúcia de Almeida Lopes eram de R\$ 490,00 e não R\$ 1.750,00; Juntou comprovantes de despesas com colégio (fl. 24 a 31); recibos de fls.32 a 43 e comprovantes de despesas com a Unimed de fl. 44.

Por meio da petição de fl. 51/52 requereu a juntada das declarações de fls. 53 a 58 e informou que pagou as despesas médicas em dinheiro ou em cheque de terceiros (fl.68)

Consta dos autos a declaração de ajuste anual de fl. 64 a 73, na qual se verifica que o recorrente exerce como principal ocupação a atividade de médico e possui dois filhos como dependentes, estes nascidos em 1985 e 1988.

Processo nº : 13851.001380/2004-62  
Acórdão nº : 102-48.285

Na descrição dos fatos e enquadramentos legais, o auto de infração especifica a glosa das seguintes despesas:

Glosa decorrente da dedução indevida com despesas médicas:

Fato gerador	Valor tributável em R\$	multa
31-12-1999	1.260,00	75%
31-12-1999	12.000,00	150%
31-12-1999	15.020,00	150%

Glosa decorrente da dedução indevida com despesa de instrução

Fato gerador	Valor tributável em R\$	multa
31-12-1999	350,00	75%

Dos valores acima glosados, R\$ 15.020,00 correspondem a recibos em nome de ou por Ezer José Abuchaim; R\$ 12.000,00 pela fonoaudióloga Regina Cláudia Gomes e R\$ 1.260,00 pela dentista Renata Lúcia de A. Lopes.

O recorrente apresentou a impugnação de fls. 100 a 110, afirmando que em relação ao profissional Ezer José Abuchaim, originando o crédito de R\$ 13.593,62, em 12-09-03, antes do início do mandado de fiscalização que se iniciou em 2004, retificou sua DIRPF 2000, excluindo tal dedução da base de cálculo e pagando o imposto devido, conforme DARF de fl. 111.

Na impugnação também alega que não há nos autos provas matérias para a glosa das demais despesas e que os argumentos apresentados pelo fisco são meros indícios. Afirma, ainda, que o auditor fiscal qualificou a multa de forma aleatória, tanto que glosou os recibos apresentados pela dentista Renata Lúcia A Lopes por considerar inidôneos e fraudulentos e aplicou multa de 75%, sendo que em relação à fonoaudióloga Regina Cláudia Gomes, que também teve seus recibos glosados, aplicou multa de 150%. Nestas circunstâncias, indaga o contribuinte: Qual a base legal que permite a aplicação de multa de maneira aleatória? Qual o critério objetivo usado pela fiscalização na qualificação da multa?

O acórdão de fls. 119 a 129 julgou procedente o lançamento. Desta decisão a procuradora do contribuinte foi intimado em 10-05-05 (fl. 131) e ingressou

Processo nº : 13851.001380/2004-62  
Acórdão nº : 102-48.285

com recurso em 08-06-05, reprisando, como razões de recorrer, os argumentos mencionados na impugnação. Transcreve no recurso ementas do Conselho de Contribuintes no sentido de que nas hipóteses de pagamento espontâneo não é devida a multa e que igualmente é descabida a aplicação da multa majorada para 150% quando não comprovado, de forma objetiva, nos autos, o evidente intuito de fraude e sonegação, definido nos artigos 71 e 72 da Lei 4.502, de 1964.

Para delimitar a matéria recursal e melhor posicionar os demais conselheiros, transcrevo a seguinte passagem contida no recurso:

"O recorrente não impugnou as matérias aduzidas pelo r. relator, pois como já mencionado acima, retificou espontaneamente sua DIRPF 2000, antes do início da fiscalização, excluindo os recibos emitidos pelo profissional Sr. Ezer José Abuchaim e fazendo o recolhimento do imposto com juros e correção monetária. O indiscutível não se discute, pois já está resolvido, não há necessidade de pagamento complementar como quer o fisco. Quanto à glosa com despesas com instrução, o recorrente verificou que ocorreu um lapso no preenchimento de sua declaração e acatou a glosa de R\$ 350,00 (trezentos e cinquenta reais)."

Da parte acima transcrita, tenho que a matéria recursal está limitada à glosa da dentista Renata Lúcia de A. Lopes, no valor de R\$ 1.260,00 e da fonoaudióloga Regina Cláudia Gomes, no valor de R\$ 12.000,00;

Existe nos autos a relação de arrolamento de bens de fl. 149.

É o relatório.

Processo nº : 13851.001380/2004-62  
Acórdão nº : 102-48.285

## 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 contém arrolamento de bens conforme especificado do relatório. Assim, conheço do recurso e passo ao exame do mérito.

Trata de matéria que versa sobre 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\$ 2.373,84 (dois mil, trezentos e setenta e três reais e oitenta e quatro centavos), relativamente: (NR) (Redação dada pela Lei nº 11.311, de 13.06.2006, DOU 14.06.2006, conversão da Medida Provisória nº 280, de 15.02.2006, DOU 16.02.2006).<sup>1</sup>*

---

<sup>1</sup> Nota: Assim dispunham as redações anteriores:

Processo nº : 13851.001380/2004-62  
Acórdão nº : 102-48.285

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 nº 11.119, de 25.05.2005, DOU 27.05.2005, com efeitos a partir de 01.01.2005)
- c) à quantia de R\$ 1.516,32 (mil, quinhentos e dezesseis reais e trinta e dois centavos) por dependente; (NR) (Redação dada à alínea pela Lei nº 11.311, de 13.06.2006, DOU 14.06.2006, conversão da Medida Provisória nº 280, de 15.02.2006, DOU 16.02.2006)<sup>2</sup>
- 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 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

---

"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: (Redação dada pela Lei nº 11.119, de 25.05.2005, DOU 27.05.2005, com efeitos a partir de 01.01.2005)"

b) a pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, creches, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual de R\$ 1.998,00 (um mil, novecentos e noventa e oito reais); (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, conversão da Medida Provisória nº 22, DOU 08.01.2002, DOU 09.01.2002)"

"b) a pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual de R\$ 1.700,00 (um mil e setecentos reais); "

<sup>2</sup> 1) Nota: Assim dispunham as redações anteriores:

"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)"

"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)"

"c) à quantia de R\$ 1.080,00 (um mil e oitenta reais) por dependente;"

Processo nº : 13851.001380/2004-62  
Acórdão nº : 102-48.285

*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 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.*

Processo nº : 13851.001380/2004-62  
Acórdão nº : 102-48.285

§ 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 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:

Processo nº : 13851.001380/2004-62  
Acórdão nº : 102-48.285

*"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 11, 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 compõe 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*.

Para finalizar as considerações acerca do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, verifico que o § 4º, do seu art. 11, contém norma estabelecendo a

Processo nº : 13851.001380/2004-62  
Acórdão nº : 102-48.285

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.

Quanto à norma acima citada, na parte em que contém as expressões: “sem audiência do contribuinte”, tenho que 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*.



Processo nº : 13851.001380/2004-62  
Acórdão nº : 102-48.285

**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 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, para fins de dedução da base de cálculo do imposto de renda, o valor, a natureza da prestação dos serviços, o nome de quem pagou e a assinatura identificando quem recebeu são pressupostos essenciais à sua validade. O endereço, o CPF do profissional e a identificação do beneficiário dos serviços, caso ausentes, podem ser completados posteriormente pelo tomador dos serviços, adotando-se procedimento semelhante ao do pagamento com cheque nominal, cabendo ao contribuinte,

Processo nº : 13851.001380/2004-62  
Acórdão nº : 102-48.285

quando de sua declaração de ajuste anual, informar o nº do CPF de quem recebeu o respectivo pagamento.

Da norma contida no inciso III, do § 2º, do artigo 8º, da Lei nº 9.250, de 1995, se extrai que em nenhum momento o legislador estabeleceu como condição de validade do recibo o nome do paciente. Neste ponto, andou bem o legislador, pois o normal se presume sem necessidade de inclusão no texto da lei. A interpretação da norma aqui analisada exige que o julgador atue dentro da normalidade de como os fatos ocorrem na vida real, ou seja, a presunção de que o normal é que o beneficiário dos serviços foi quem pagou. Somente nos casos em que a pessoa que paga não seja o próprio paciente é que se pode exigir que conste do recibo o nome do beneficiário dos serviços.

**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 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.*

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

Processo nº : 13851.001380/2004-62  
Acórdão nº : 102-48.285

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 de cada um dos pontos articulados pelo recorrente:

I - Da Glosa das Despesas no valor de R\$ 1.260,00, atribuídas à cirurgiã-dentista Renata Lúcia A. Lopes

Na declaração de ajuste anual o recorrente relacionou como despesas atribuídas à profissional antes nominada o valor de R\$ 1.750,00. Intimado a comprovar tais despesas, esclareceu tratar-se de equívoco, pois o valor correto era de R\$ 490,00 (fl. 16).

Para provar a veracidade das citadas despesas, o contribuinte apresentou os recibos de fls. 32 e 33, referente a tratamentos odontológicos, no valor de R\$ 490,00. Os recibos apresentados pela Dra. Renata Lúcia A. Lopes, contra quem não há qualquer suspeita, preenchem os requisitos do artigo 8º, § 2º. III, da Lei nº 9.250, de 1995 e foram aceitos pela fiscalização.

Processo nº : 13851.001380/2004-62  
Acórdão nº : 102-48.285

Subtraindo o valor comprovado de R\$ 490,00 do valor de R\$ 1.750,00, existente na declaração de ajuste anual, tem-se uma diferença de R\$ 1.260,00, importância esta que foi glosada e sobre a qual incidiu a multa de 75% prevista no artigo 44, I, da Lei 9.430, de 1996.

No que diz respeito ao ponto do recurso que reclama fundamentação jurídica pedindo para que constasse da decisão o critério objetivo adotado pela fiscalização para em relação à dentista que teve os recibos glosados aplicar multa de 75% e multa de 150% em relação aos recibos emitidos pela fonoaudióloga Regina Cláudia Gomes, destaco que assim o é porque não há nos autos nenhum elemento concreto que possa caracterizar fraude ou dolo na emissão dos recibos fornecidos pela cirurgia-dentista. Em síntese, concluindo a fiscalização que se trata de omissão ou equívoco, aplica-se multa de 75% e, em se tratando de atitude dolosa mediante a utilização de recibos que não correspondem a serviços efetivamente prestados e respectivos pagamentos, aplica-se multa de 150%. A fiscalização concluiu que em relação às despesas com a fonoaudióloga estas não correspondem à efetiva prestação dos serviços, resultando, desta conclusão, a aplicação da multa de 150%.

Por tais fundamentos, neste ponto, mantenho a glosa e nego provimento ao recurso.

II – Da glosa das despesas atribuídas à fonoaudióloga Regina Cláudia Gomes.

Tratando-se de acompanhamento fonoaudiólogo em que o paciente recebe orientações de tratamento vocal, realizado por profissional em relação ao qual pese suspeita de emitir recibos que não corresponda à efetiva prestação dos serviços e o correspondente recebimento, a pergunta que se insere é: Quais são as provas necessárias, nos casos de pagamento em dinheiro, para comprovarem a efetiva prestação dos serviços?



Processo nº : 13851.001380/2004-62  
Acórdão nº : 102-48.285

Nestas circunstâncias especiais, os recibos e a declaração do profissional não se constituem em provas suficientes. São necessários pelo menos mais um elemento de prova, que pode ser, por exemplo: (i) a agenda do profissional com o horário das consultas e os procedimentos realizados; (ii) a declaração do imposto de renda do profissional confirmando o recebimento dos valores pagos pelo paciente e (iii) a movimentação financeira do profissional que prestou os serviços e; (iv) a produção de prova testemunhal atestando a comprovação dos serviços.

No caso dos autos não veio aos autos nenhuma prova complementar. A fonoaudióloga forneceu os recibos e assinou a declaração de que fl. 77 através da qual declara que recebeu do recorrente o valor de R\$ 12.000,00 referentes a tratamento fonoaudiólogo em seus filhos no ano de 1999. Entretanto, em 29-11-2004, em atenção a termo de diligência, a profissional, conforme documento de fl. 91, afirma que a declaração antes referida foi assinada por ela, porém os serviços descritos não foram prestados e os valores também não foram pagos.

Diante das declarações conflitantes entre si, diz o recorrente que o fisco optou por aceitar a declaração da fonoaudióloga, todavia, a citada profissional assim procedeu com o intuito de isentar-se do imposto que pesaria sobre os recibos que emitiu. Diz o recorrente que o fisco aceitou acreditar no sonegador, quando deveria ter solicitado que a referida profissional apresentasse os nomes dos pacientes consultados nos anos de 1999, com os respectivos prontuários, livro caixa e 2ª via dos recibos que ficam em seu poder. Diz, ainda, o recorrente que o fisco deveria ter determinado que a profissional apresentasse seus extratos bancários.

Quanto às considerações do recorrente, não me parece elegante, de sua parte, acusar a fonoaudióloga de sonegadora como tese de defesa. As suspeitas de utilizar-se de recibos inidôneos não pesam sobre a fonoaudióloga e sim contra o recorrente, tanto isto é verdadeiro que este confessa a utilização de recibos emitidos por um outro profissional e sobre os quais, após ter se utilizado deles, resolveu desconsiderá-los retificando sua declaração.

Processo nº : 13851.001380/2004-62  
Acórdão nº : 102-48.285

Também não pode o recorrente querer se isentar sob a alegação de que a fiscalização deveria ter solicitado os extratos bancários da profissional. Não se pode pretender transferir a investigação para a testemunha. Foram prestadas duas declarações pela mesma pessoa. As declarações são contraditórias entre si, do que se conclui de que uma é verdadeira e a outra é falsa. Cabe ao julgador, com base nos elementos existentes nos autos, sem presumir que todos são sonegadores, identificar em relação a qual das declarações deve recair a verdade.

Analisando o comportamento da fonoaudióloga que, segundo ela, de forma gratuita ou mediante algum pagamento, emitiu recibo e declaração falsa, fica difícil de se afirmar que, diante da fiscalização que poderia lhe exigir tributo, ela não viesse a emitir nova declaração com a finalidade de não ser autuada. Seria plausível tal hipótese? Tratando-se de pessoa que afirma ter emitido recibos e declarações sobre serviços não prestados tenho que diante da fiscalização que poderia lhe autuar caso ratificasse a declaração anterior, tenho como probabilidade a alteração de versão por parte da citada profissional. Por outro lado, não se pode ignorar que o recorrente, em relação aos recibos emitidos pelo dentista Ezer José Abucham, dos quais se utilizou para reduzir a base de cálculo do imposto de renda e depois resolveu desconsiderá-los, seu comportamento é tão ou mais reprovável daquele adotado pela fonoaudióloga.

Se a circunstâncias dos autos conduzem à dúvida em relação à versão que mereça credibilidade, para este relator resta a certeza de que a grande escala com que ocorre a prática de comportamentos semelhantes ao que foi referido no parágrafo anterior revela que o Brasil vive uma crise decorrente do amolecimento dos valores morais. A corrupção alastrou-se como epidemia que contaminou governantes e governados. Das favelas aos palácios, dos campos às cidades, não há um único lugar onde a corrupção não esteja presente ou não se fale dela.

A propósito das circunstâncias verificadas nestes autos, com declarações conflitantes entre si, o que nos conduz à conclusão de que numa delas



Processo nº : 13851.001380/2004-62  
Acórdão nº : 102-48.285

não está se falando a verdade, reporto-me à passagem da seguinte matéria publicada no Jornal Zero Hora de 31-06-2006, sob o título, A Corrupção no Brasil:

“...A realidade mostra um país envolto pela degeneração dos valores morais. Um povo que considera normal burlar o imposto de renda, que admite fazer compras sem exigir notas fiscais, que tem em seu meio profissionais liberais cujos preços dos serviços variam conforme sejam ou não solicitados recibos, que tem trabalhadores e empregadores que arrolam testemunhas que se prestam a deporem em juízo informando terem presenciado jornada de trabalho diferente da efetivamente realizada para que alguém possa tirar proveito, não pode gerar outra coisa senão uma administração pública maculada por graves escândalos produzidos por uma minoria de servidores públicos e políticos corruptos.”

.....

A fraude só deixará de ser manchete nos jornais quando a sociedade brasileira nortear seu convívio através de atitudes e comportamentos pautados por valores morais e princípios éticos. *É preciso que se desenvolva uma cultura que valorize intensamente o respeito à lei e que não tolere mecanismos fraudulentos e arditos. Para se combater a corrupção não adianta leis severas ....., mas sim o desenvolvimento de valores através dos quais os pais ensinam a seus filhos que é possível obter sucesso baseado em atitudes pautadas pela lealdade, pelo respeito ao próximo e pela valorização da dignidade humana.*

Caracterizado esse quadro social patológico, essa sociedade doente só conseguirá desenvolver anti-corpus para combater a corrupção quando aprender que o convívio social deve ser pautado pela honestidade e que toda a atitude humana deve ser praticada sem abalar o equilíbrio, ético, moral e social.

\*Moisés Giacomelli.

Retomando a matéria em relação à controvérsia dos autos, diante das plausíveis dúvidas em relação à credibilidade dos recibos, cabia ao recorrente, para se eximir da glosa, apresentar algum tipo de prova, podendo ser até acareação, na presença da fiscalização, entre ele e a fonoaudióloga. O contribuinte, apesar da sua condição de médico, que inclusive podia lhe auxiliar na descrição do diagnóstico dos problemas de saúde de seus filhos, não apresentou qualquer elemento de prova, razão pela qual mantenho a glosa das despesas aqui analisadas.

Apesar de manter a glosa das despesas, destaco que em relação à ocorrência da fraude, do dolo e da simulação, em se tratando de falsidade de

Processo nº : 13851.001380/2004-62  
Acórdão nº : 102-48.285

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, aplicam-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.

Assim, existindo nos autos declarações contraditórias entre si, subscritas pela mesma pessoa, desqualifica-se a multa para que seja reduzida ao percentual de 75%, conforme previsto no artigo do artigo 44, I, da nº Lei nº 9.430, de 1996.

Isto posto, DOU provimento PARCIAL ao recurso para afastar a multa qualificada, reduzindo-a para o percentual de 75%, conforme artigo 44, I, da Lei 9.430, de 1996.

É o voto.

Sala das Sessões – DF, em 02 de março de 2007.

  
MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA