



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10283.720892/2008-59  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-007.127 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de março de 2019  
**Matéria** IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA  
**Recorrente** MAURÍCIO PEREIRA DA SILVA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2004

DEDUÇÕES. GLOSAS.

Somente podem ser acolhidas, a título de dedução do IRPF, aquelas despesas que se encontrem comprovadas de forma hábil e idônea.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira- Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Sergio da Silva - Relator.

Participaram ainda da sessão de julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Gregório Rechmann Junior, João Victor Ribeiro Audinucci, Luís Henrique Dias Lima, Maurício Nogueira Righetti, Paulo Sergio da Silva, Renata Toratti Cassini e Wilderson Botto (suplente convocado)

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário (fls. 276 a 280) pelo qual o recorrente se indispõe contra decisão em que a autoridade de piso considerou improcedente impugnação

contra lançamento de IRPF (ref. ao exercício 2004 - AC 2003) no valor de R\$ 21.508,31 (além de acréscimos legais) incidentes sobre despesas médicas, dedução indevida com instrução e dedução indevida de dependentes, glosadas pela auditoria.

Conforme consta do relatório do acórdão recorrido:

Em trabalho de malha fiscal, o contribuinte foi intimado em 20/05/2008 a apresentar comprovantes de dependentes, despesas com instrução e despesas médicas pleiteadas em sua Declaração de Ajuste Anual do exercício 2004, ano-base 2003, conforme Termo de intimação às fls. 05, tendo apresentado em resposta os documentos juntados às fls. 07/44.

A fiscalização reteve, para melhor análise, as notas fiscais de serviços nº 384 e 362 emitidas pela ISAMED, as notas fiscais nº 2112, 2146 emitidas pela Clínica Harley Street e recibos emitidos pelo profissional Pedro Elias de Souza, CPF 009.471.642-00, conforme Termo de Retenção às fls. 45/46.

Foi determinada, mediante MPF 0220100.2008.00514, a abertura de fiscalização para verificação de possíveis irregularidades nas deduções informadas pelo contribuinte em sua declaração de ajuste do exercício 2004, por constar entre os beneficiários de pagamentos relacionados pelo sujeito passivo a empresa ISAMED que foi declarada inapta por inexistência de fato e tornado sem efeitos tributários os documentos por ela emitidos a partir de 12/08/1997, conforme Ato Declaratório nº 124 de 15/08/2006, publicado no Diário Oficial da União de 17/08/2006, Seção 1, fls. 15, (fls. 57).

No dia 11/07/2008 o contribuinte foi cientificado através de seu procurador Alexandre da Silva Mota do Termo de Início do Procedimento Fiscal às fls. 48/49,

(...)

Em sua resposta, às fls. 52, o contribuinte fez a juntada do comprovante de pagamento à previdência oficial, fls. 53 e em relação aos itens 6 e 7 informou não ser possível a apresentação por não constar mais em seus arquivos.

~~A fiscalização intimou o profissional Pedro Elias de Souza para atestar a prestação dos serviços informados nos recibos apresentados pelo fiscalizado, confirmar a data do recebimento, os valores indicados e identificar, mediante documentação hábil e idônea, o nome do paciente dos serviços prestados correlacionando-os aos respectivos recibos, fls. 54/55.~~

Em resposta, às fls. 56, o profissional informou que os recibos constantes no referido termo não correspondem à verdade e considerando que jamais prestou os serviços ali declarados, não é possível confirmar a data de recebimento e os valores citados. Frisa que não teve e nem tem contato com os supostos pacientes beneficiários dos recibos apresentados e que em uma análise preliminar observa-se falsificação grosseira da sua assinatura e, inclusive, o carimbo aposto não corresponde ao seu nome correto.

Da análise da documentação apresentada foram apuradas as seguintes infrações: DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTE; DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS; DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESA COM INSTRUÇÃO.

Em 09/10/2008 o contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, alegando em síntese, às fls. 76/78:

- que apresentou documentação relativa à Isamed que foi declarada inapta e teve os documentos emitidos declarados inidôneos, não produzindo efeitos em favor de terceiros interessados. Partindo dessa premissa, os valores pagos e constantes do recibos não foram aceitos pela fiscalização.

- este entendimento não pode prevalecer, pois os serviços foram prestados e pagos no ano de 2003, muito antes de ter sido declarada a inaptidão, questionando qual é sua culpa se a empresa inapta ainda prestava serviços, como efetivamente ocorreu.

- em agosto de 2008 foi solicitado pela fiscalização a apresentação dos comprovantes de pagamentos e como o fato ocorreu em 2003, o contribuinte não dispõe mais em seus arquivos das provas do referido pagamento, haja vista que a lei determina a guarda da documentação por cinco anos para serem icinerados.

- em relação aos fatos descritos pelo profissional Pedro Elias de Souza alega que é muito simples negar, mas que o contribuinte não iria pagar por serviços que jamais foram executados, aduzindo que a fiscalização deve ser mais aprofundada para fazer perícia contábil na empresa a fim de verificar a existência dos créditos e saber se os recolhimentos fiscais foram feitos e não aceitar de maneira pacífica a negativa da empresa em desfavor do contribuinte.

- não se pode atribuir falsidade em análise preliminar, tem de ser efetuada perícia para emitir um laudo técnico por quem tem competência para fazê-lo.

- não concorda com as irregularidades apontadas pela fiscalização, apresentando suas razões em relação a cada uma das glosas de dependentes, despesas médicas e com instrução e documentos às fls. 77/94.

- requer a improcedência do lançamento.

Ao analisar o caso, entendeu a autoridade de piso que o contribuinte não provou ocorrência das despesas médicas e nem a relação dependência declarada, decidindo pela improcedência da impugnação, para manter o crédito tributário lançado.

Irresignado, o contribuinte protocolou a peça recursal em apreço, contendo os mesmos argumentos da defesa apresentada à DRJ, pedindo a procedência de suas alegações e o cancelamento do lançamento realizado.

É o relatório

## Voto

Conselheiro Paulo Sergio da Silva, Relator.

## Da admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende os requisitos legais para sua admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

## Do Mérito

Compulsado os autos, verifica-se que se trata de defesa meramente procrastinatória, em que o recorrente tão-somente reafirma perante este Conselho os

argumentos apresentados à autoridade de piso, sem apresentar qualquer fato, documento ou fundamento que não tenha sido devidamente analisado e superado pela instância de piso.

Diante disso, por refletir o entendimento a ser aplicado no presente voto, colaciona-se o trecho abaixo, extraído da decisão recorrida (fls 242 a 266):

### **DO PEDIDO DE PERÍCIA**

Inicialmente, cumpre esclarecer que, apesar de ser facultado ao sujeito passivo o direito de pleitear a realização de diligências e perícias, em conformidade com o artigo 16, inciso IV do Decreto nº 70.235/1972, com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/1993, compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, podendo ser indeferidas aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis, nos termos do art. 18, *caput*, do referido Decreto, com redação dada pela Lei nº 8.748/1993.

A realização de diligência e perícia pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado e/ou esclarecimento de fatos considerados obscuros no processo. No presente caso, tais motivos são inexistentes, uma vez que já constam dos autos todos os elementos necessários para o julgamento da lide.

Verifica-se que a legislação de regência do processo administrativo fiscal estabelece os requisitos necessários para ser discutido na impugnação, que deverá mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

E mais, o § 4º do sobredito dispositivo legal dispõe que a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, (b) refira-se a fato ou a direito superveniente, (c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Cabe ainda observar que a perícia e a diligência são provas de caráter especial, cabíveis nos casos em que a interpretação dos fatos demanda juízo técnico. Todavia, elas não integram o rol dos direitos subjetivos do atuado, podendo o julgador, se justificadamente entendê-las prescindíveis, não acolher o pedido. A jurisprudência administrativa, de forma reiterada e pacífica, chance a este entendimento, como exemplificam os acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes, assim ementados:

*“PERÍCIA – REALIZAÇÃO DISPENSÁVEL – Não constitui ilegalidade o indeferimento do pedido de realização de perícia, pela autoridade de primeira instância, quando as provas juntadas ao processo são suficientes para o deslinde da causa (Acórdão nº 104-17.019, de 16/04/99).*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADES – PERÍCIAS E DILIGÊNCIAS – CAPITULAÇÃO DO LANÇAMENTO – Porque o indeferimento ou deferimento do pedido de realização de perícia ou diligência depende do livre convencimento da autoridade preparadora-julgadora, nos termos da processualística fiscal, o seu indeferimento não implica em nulidade da decisão, sobretudo quando os autos estão a demonstrar a sua prescindibilidade. (Acórdão nº 107-1.975, de 07/01/1997)”*

Diante disso, entendo ser dispensável a realização da perícia requerida pelo recorrente, por encontrar-se nos autos todos os elementos necessários à formação da convicção do julgador.

#### DA GLOSA DE DEPENDENTES

Compulsando os autos, verifica-se que o contribuinte deduziu como dependentes em sua declaração de rendimentos do exercício 2004, ano-calendário 2003, MAURÍCIO PINHO DA SILVA, GABRIELA PINHO NOGUEIRA, MATHEUS ZOGBI DA SILVA, SORAIA BICHARA ZOGBI, que importou em R\$ 5.088,00 como redução da base de cálculo do imposto de renda no referido exercício.

Assim, mesmo que tenham ocorrido desembolsos efetivos como seu neto Matheus Zoghbi da Silva e com a menor Gabriela Pinho Nogueira, nos termos do inciso V do art. 35 da Lei nº 9.250/95, acima reproduzido, estes só poderiam ser deduzidos como dependentes do contribuinte se fosse comprovada a relação de dependência de Gabriela mediante apresentação de Termo de guarda judicial, o que o contribuinte não logrou êxito em comprovar.

Quanto à dedução de seu filho Maurício Pinho da Silva como dependente, embora comprovada a filiação com a certidão de nascimento às fls. 08 e este ter 24 anos e cursar universidade no ano-calendário 2003, não poderia ser deduzido como dependente já foi entregue declaração de ajuste anual em separado, portanto não poderia constar como dependente na declaração do impugnante.

Ademais, Maurício Pinho da Silva consta como responsável pela empresa M Pinho da Silva ME constituída em 04/04/2002, fls. 131, e como empresário individual estava obrigado à entrega de declaração de rendimentos naquele ano-calendário, portanto, não se pode aceitar a alegação de equívoco na elaboração da referida declaração.

Em relação a Soraia Bichara Zoghbi que é companheira do filho do contribuinte, cabia a Maurício Pinho da Silva como dependente em sua declaração de rendimentos, pois inexistia previsão legal para dedução de nora como dependente.

Assim, como não foi comprovado a relação de dependência de tais pessoas, descabe razão ao recorrente, devendo ser mantido a glosa em apreço.

#### DAS DESPESAS MÉDICAS

Observa-se que a dedução da base de cálculo do IRPF a título de despesas médicas se limita a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu.

Entretanto, ao analisar as notas fiscais e recibos médicos apresentados às fls. 37/44, a fiscalização constatou que eles não se revestiam das formalidades exigidas em Lei, na medida que não especificavam os serviços prestados, que teriam gerado despesas médicas elevadas e não os acolheu como documentos hábeis e suficientes para comprovar os gastos médicos.

Em razão disso, intimou o contribuinte a comprovar o efetivo desembolso das despesas médicas pleiteadas, o qual não logrou êxito em comprová-las. Assim, a fiscalização procedeu à glosa das despesas médicas no ano de 2003, no valor de R\$ 69.128,06.

Sobre as deduções da base de cálculo do IRPF, preceitua o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999):

*Art.73.Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, §3º).*

*§1ºSe forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, §4º).*

*§2ºAs deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na esfera administrativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, §5º).*

*§3ºNa hipótese de rendimentos recebidos em moeda estrangeira, as deduções cabíveis serão convertidas para Reais, mediante a utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento do rendimento.*

As dúvidas suscitadas acerca da autenticidade dos documentos dão subsídios à fiscalização para exigir outros meios de provas subsidiárias. Com efeito, no dia 11/07/2008 o contribuinte foi cientificado através de seu procurador Alexandre da Silva Mota do Termo de Início do Procedimento Fiscal às fls. 48/49, onde foi instado em relação ao ano-calendário 2003 a apresentar comprovante de todas as deduções da base de cálculo do imposto de renda pleiteadas em sua declaração e cópias de cheques, depósitos bancários ou outros documentos hábeis comprobatórios da efetiva transferência de recursos para pagamento das despesas declaradas, bem como documentação que comprovasse a utilização dos serviços médicos.

Em sua resposta, às fls. 52, em relação à prova do efetivo pagamento informou não ser possível a apresentação por não constar mais em seus arquivos. Na fase impugnatória, o contribuinte novamente alega não possuir mais os comprovantes, acrescentando que o prazo de guarda dos documentos é de cinco anos e que decorrido tal prazo os documentos podem ser icinerados.

No caso das deduções, o citado art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943 (art.73 RIR/99, que é base legal para glosa das despesas médicas), estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório. Tal dispositivo está em sintonia com o princípio de que o ônus da prova cabe a quem a alega, enunciado no Código de Processo Civil, art. 333, que dispõe:

*"Art. 333 O ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor."*

Saliente-se que, ante ao valor das deduções pleiteadas, cabe ao Fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 11, § 4º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943. A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para o sujeito passivo o ônus de comprovação e justificação das deduções que ele pleiteia em sua declaração, e, não o fazendo, deve assumir as conseqüências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação.

Também importa dizer que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado. Não cabe ao Fisco, neste caso, obter provas da inidoneidade dos recibos e notas fiscais, mas, sim, ao sujeito passivo apresentar elementos que dirimam quaisquer dúvidas que pairam a esse respeito sobre o documento.

Vê-se que, em princípio, admite-se como prova de pagamentos tão-somente os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Entretanto, existindo dúvida quanto à materialidade do pagamento e/ou quanto à efetividade do serviço prestado pelo profissional, o Fisco está autorizado a solicitar outros elementos de provas do sujeito passivo.

Quanto à alegação de que havia decorrido o prazo de guarda dos documentos, como o ônus da prova das deduções pleiteadas é do contribuinte, ele deveria manter em boa guarda todos os documentos que serviram de base para preencher sua declaração de rendimentos, enquanto não extinto o direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário, nos termos do artigo 173 do CTN

Conclui-se que o prazo mínimo de guarda dos documentos fiscais é de cinco anos contados a partir do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ser efetuado. Portanto, não tendo ocorrido a decadência, o Fisco ainda poderia exigir do contribuinte os documentos comprobatórios das deduções efetuadas em sua Declaração de Rendimentos do exercício 2004.

Observe-se que nos casos em que o crédito tributário estiver em discussão, recomenda-se a guarda dos documentos pelo período de tempo que durar o litígio.

Destarte, não há como imputar o ônus probatório ao Fisco. Diante dos fortes indícios de inidoneidade das notas fiscais e recibos apresentados, caberia ao contribuinte comprovar o efetivo pagamento e/ou a prestação dos serviços pelas empresas ISAMED, Clínica Harleu Street Ltda e Coopeca (Pedro Elias de Souza), podendo utilizar qualquer meio de prova admitido em direito.

Observe-se que o art. 332 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, estabelece que *“todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação ou defesa”*. Desse modo, não havendo hierarquia do valor probante dos meios de prova, excetuado o uso de provas ilícitas (art. 5º, inciso LVI da Constituição Federal de 1988), pode-se provar qualquer situação de fato por qualquer via.

O contribuinte alega que o fato de não poder fazer prova do pagamento à Isamed, que foi declarada inapta em 2006, muito posteriormente ao negócio entre as partes, que ocorreu em 2003, não autoriza o Fisco a considerar as notas fiscais apresentadas inidôneas. Ocorre que fiscalização lavrou representação fiscal para fins penais em nome de referida empresa em razão de fortes indícios de emissão de recibos e notas fiscais inidôneas, razão pela qual intimou o contribuinte a comprovar o efetivo pagamento das despesas informadas em sua declaração de rendimentos no montante de ~~R\$ 15.000,00~~.

Diante do Ato Declaratório que declarou inidôneos os documentos emitidos pela ISAMED a partir de 1997 e estando o ano-calendário objeto de revisão atingido por referido ato, já que a empresa nunca existiu de fato, não poderia ter prestado os serviços constantes das notas fiscais apresentadas pelo contribuinte que foram retidas para integrarem processo de representação fiscal para fins penais, observada a Portaria RFB nº 665/208. Assim, em virtude da ausência de provas do efetivo desembolso, decido manter a glosa das despesas que têm como beneficiário a ISAMED, no valor de R\$ 15.000,00, com aplicação de multa de 150%.

A fiscalização também arrolou a Clínica Harley Street Ltda na representação fiscal para fins penais, em razão de fortes indícios de emissão de notas fiscais inidôneas, o que fundamentou a intimação ao contribuinte para comprovar o efetivo pagamento das despesas informadas em sua declaração de rendimentos no montante de R\$ 15.000,00.

A fiscalização constatou que as notas fiscais apresentadas têm data de emissão, 24/04/2003, anterior à data de Autorização de Impressão de Documentos Fiscais – AIDF, 16/07/2003, que consta no rodapé da nota. Em virtude da ausência de provas do efetivo desembolso das despesas pleiteadas em sua declaração que seriam decorrentes dos serviços indicados nas referidas notas fiscais, decido manter essa glosa também, no valor de R\$ 15.000,00, com a aplicação de multa de 150%.

Quanto aos recibos apresentados em nome da Coopeca, no valor total de R\$ 33.650,00, todos assinados por “Pedro Elias de Souza”, o contribuinte também não fez prova da efetiva transferência dos recursos pela prestação de serviços médicos por esse profissional. Diante dos valores elevados, a fiscalização intimou o profissional a atestar o efetivo recebimento dos valores constantes dos recibos, o qual informou que jamais prestou os serviços ali declarados e que em uma análise preliminar se tratava de falsificação grosseira de sua assinatura, inclusive o nome do carimbo não está correto.

Assim, também em razão da ausência de provas do efetivo desembolso das despesas pleiteadas em sua declaração, decido manter a glosa da despesa no valor de R\$ 33.650,00, com a aplicação de multa de 150%.

Relativamente às despesas com a UNIMED, CNPJ nº 04.612.990/0001-70, no valor declarado de R\$ 7.359,24, o contribuinte apresentou declaração da Unimed informando o montante de R\$ 5.331,72, e mais seis boletos no valor de R\$ 424,63, seis no valor de R\$ 463,99, nove no valor de R\$ 136,62 e três no valor de R\$ 149,28, às fls. 28/36.

A fiscalização analisou a documentação apresentada e concluiu pela glosa de R\$ 5.478,06 por se tratar de gastos com beneficiários do plano que não são dependentes legais do contribuinte, pois Maria da Conceição Pinho da Silva não consta na relação de dependentes, Maurício Pinho da Silva entregou declaração de rendimentos em separado e foi glosado e Matheus Zoghbi da Silva, neto do contribuinte, foi glosado por falta de comprovação da relação de dependência. Destarte, como não foi comprovada a dependência, decido manter as despesas médicas relativas aos dependentes glosados, no montante de R\$ 5.478,06, com aplicação da multa de 75%.

### **Das despesas com instrução de dependentes**

Com relação às despesas com instrução, o recorrente não demonstrou a relação de dependência das pessoas que aponta haver realizado os gastos, assim também não tem razão o contribuinte, devendo ser mantida a glosa realizada.

Processo nº 10283.720892/2008-59  
Acórdão n.º **2402-007.127**

**S2-C4T2**  
Fl. 293

---

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por **CONHECER** do recurso voluntário e, no mérito, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**, mantendo o crédito tributário discutido.

*Assinado digitalmente*

Paulo Sergio da Silva – Relator