



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.722144/2010-68
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-006.772 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 21 de março de 2024
Recorrente MARIA DA GRAÇA KFOURI LOPES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2008

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Para o IRPF, o fato gerador do imposto sobre os rendimentos sujeitos ao ajuste anual aperfeiçoa-se no momento em que se completa o período de apuração dos rendimentos e deduções: 31 de dezembro de cada ano-calendário, quando se constata que o sujeito passivo sofreu retenção do imposto de renda na fonte pagadora ao longo do exercício, à medida que recebe rendimentos tributáveis, ou recolheu o tributo mensalmente, quando sujeitos ao Carnê-Leão.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

É passível de dedução da base de cálculo do Imposto de Renda apenas a despesa médica declarada e devidamente comprovada por documentação hábil e idônea, mantendo-se a glosa sobre a parte cuja demonstração do efetivo pagamento não restou comprovada, quando o contribuinte foi instado a fazê-lo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência do lançamento e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alfredo Jorge Madeira Rosa (suplente convocado(a)), Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, Thiago Alvares Feital (suplente convocado(a)), Honorio Albuquerque de Brito (Presidente). Ausente o conselheiro Wilsom de Moraes Filho.

Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Foi efetuada notificação de lançamento de fls. 10/16 em razão de apuração de deduções indevidas de dependente, despesa com instrução e despesas médicas no exercício de 2008, ano-calendário 2007.

A Contribuinte tomou ciência da exigência em 31/05/2010 (fl. 36) e, em 24/06/2010, apresentou a impugnação de fls. 02/07, por intermédio de mandatário, alegando, em síntese, os fatos a seguir descritos. A procuração consta da fl. 08.

- o motivo que embasou o lançamento fiscal foi a falta de comprovação das deduções, contudo as despesas estão comprovadas pelos documentos apresentados;

- com o passar dos anos, os documentos emitidos pela fisioterapeuta Alessandra da Silva foram extraviados. Todavia, como o lançamento foi realizado pela totalidade das despesas, não foi possível o pagamento isolado da multa pertinente a essa glosa. Requer, pelo princípio da eventualidade, que a multa seja recalculada, permitindo à impugnante a realização do pagamento com os benefícios do art. 6º, da Lei nº 8.218, de 1991;

- não há que se falar em irregularidade das despesas deduzidas. Assim não há verdade na motivação do ato administrativo e a falta de motivação deste ato conduz à sua invalidade; e

- a mera argumentação de que a impugnante fora regularmente intimada a apresentar os documentos ora anexados depende de prova por parte da Administração. Deveria a autoridade fiscal ter demonstrado que o processo de lançamento de ofício foi iniciado pela intimação ao sujeito passivo para, no prazo de vinte dias, apresentar as informações e documentos necessários ao procedimento fiscal. Assim, por qualquer ângulo que se analise a questão, deve o lançamento ser declarado nulo de pleno direito.

Assim, com base no disposto no art. 6º-A da IN RFB nº 958, de 2009, com redação dada pela IN RFB nº 1.061, de 2010, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba/PR elaborou o Termo Circunstanciado de fl. 53 e o Despacho Decisório de fl. 54, por meio dos quais acatou integralmente as deduções com dependente (R\$1.584,60) e despesa com instrução (R\$2.480,66).

Com relação às despesas médicas, a Fiscalização efetuou a intimação de fl. 42, a fim de que a contribuinte apresentasse comprovação do efetivo pagamento/desembolso das despesas. Cientificada da exigência (fl. 43), a interessada manifestou-se às fls. 45 a 48 no sentido de que fosse declarada a decadência e considerada homologada tacitamente a atividade exercida pelo sujeito passivo. Complementou que passados mais de cinco anos do pagamento do tributo, sem manifestação do fisco com relação à homologação, não haveria necessidade de quaisquer comprovações. Cita o art. 150, §4º, do CTN. Concluiu que, passados cinco anos dos fatos geradores, não se poderia exigir que a contribuinte mantivesse outros documentos arquivados além dos já carreados ao processo administrativo.

Em razão do não-atendimento à exigência determinada na intimação citada, a Fiscalização manteve integralmente a infração de dedução indevida de despesas médicas no montante de R\$22.080,00, pela falta de comprovação do efetivo desembolso dos valores (fl. 53).

Cientificada do Termo Circunstanciado/Despacho Decisório (fl. 58), a contribuinte apresentou a manifestação de fls. 59/65, na qual reiterou os argumentos anteriores

acerca de decadência e ainda afirmou que a comprovação do desembolso das despesas não é requisito legal obrigatório.

Destaque-se que, a D. Fiscalização, por intermédio do Termo Circunstanciado/Despacho Decisório de fls. 53/54, acatou integralmente as deduções com dependente (R\$ 1.584,60) e despesa de instrução (R\$ 2.480,66), motivo pelo qual tais matérias não foram objeto de apreciação pela decisão de piso, restringindo-se a lide à infração de dedução indevida de despesas médicas, no montante de R\$ 22.080,00. Nesse particular, a decisão de piso foi desfavorável à pretensão impugnatória, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2008

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

É passível de dedução da base de cálculo do Imposto de Renda apenas a despesa médica declarada e devidamente comprovada por documentação hábil e idônea, mantendo-se a glosa sobre a parte cuja demonstração do efetivo pagamento não restou comprovada, quando o contribuinte foi instado a fazê-lo.

Cientificado da decisão de primeira instância em 27/10/2014, o sujeito passivo interpôs, em 30/10/2014, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

a) extinção do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, nos termos do art. 173, I, do CTN;

b) ocorrência de decadência e/ou prescrição do crédito tributário, nos termos do art. 150, §4º, do CTN;

c) os documentos apresentados cumprem com os requisitos legais e são hábeis a comprovar as despesas médicas - prestação dos serviços e efetivo pagamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto - Relator(a)

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

O litígio recai sobre a comprovação do efetivo pagamento para as despesas médicas relacionadas.

Preliminar – Decadência

Não é o caso de decadência. Trata-se de lançamento de ofício de Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF do exercício 2008, ano-calendário 2007 decorrente de omissão de rendimentos, sendo o recorrente cientificado do lançamento em 31/05/2010 (Aviso de Recebimento de fls. 36).

Tratando-se de IRPF com pagamento parcial pelo Contribuinte, o prazo decadencial é regido pelo §4º do art. 150 do CTN, ou seja, prazo de 05 anos contados do Fato Gerador, conforme Jurisprudência consolidada deste Conselho:

PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. REGRAS, ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. O termo inicial será: (a) Primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º). No caso dos autos, verifica-se que não houve antecipação de pagamento. Destarte, há de se aplicar a regra expressa no I, Art. 173 do CTN, ou seja, conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Acórdão nº 9202-002.548 - Sessão de 5 de março de 2013)

Houve pagamento parcial no presente caso, pois conforme o próprio Auto de Infração determina, trata-se de exigência de crédito tributário proveniente de IRPF Suplementar.

O Fato Gerador do IRPF se dá no dia 31 de dezembro de cada ano calendário, por ser imposto do tipo complexivo, conforme o entendimento já formalizado por este Conselho:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2005,2006

IRPF. DECADÊNCIA. FATO GERADOR QUE SOMENTE SE APERFEIÇOA NO DIA 31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO.

O fato gerador do IRPF é complexivo, aperfeiçoando-se no dia 31/12 de cadaano-calendário. Assim, como não houve o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos entre a ocorrência do fato gerador e a intimação do contribuinte da lavratura do auto de infração, deve-se afastar a alegação de decadência do crédito tributário.

INTIMAÇÃO DE OUTRAS PESSOAS FÍSICAS. DESNECESSIDADE.

Considerando-se que o autuado era quem efetivamente movimentava a conta corrente bancária de pessoa jurídica já extinta, da qual os sócios atestaram não participar da movimentação financeira no período autuado, não há necessidade na espécie de intimação de outras pessoas que supostamente eram procuradores da pessoa jurídica para se aperfeiçoar o lançamento.

LEGITIMIDADE PASSIVA O recorrente se enquadra dentro do conceito de contribuinte, haja vista que, tendomovimentado isoladamente a conta bancária objeto da apuração, praticou a conduta definida como fato gerador do imposto de renda.

UTILIZAÇÃO DA TABELA ANUAL

Os rendimentos apurados a partir de depósitos bancários estão sujeitos ao ajuste na declaração anual.

MULTA QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA.

A utilização de conta corrente bancária de pessoa jurídica extinta, por doisanos-calendário consecutivos representa conduta dolosa que atrai a aplicação da multa qualificada.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2005,2006

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Inexistiu cerceamento ao direito de defesa do autuado, posto que o fisco procedeu a mais de uma intimação para apresentação de documentos que aquele detinha poderes para apresentá-los. Recurso Voluntário Negado. CARF. Acórdão 2402-005.594. Sessão 19/01/2017

Trata-se, inclusive, o entendimento da Súmula CARF de n. 38:

Súmula CARF nº 38

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

Desta forma, se o Fato Gerador do IRPF é complexo e se aperfeiçoa no dia 31/12 de cada ano-calendário e, considerando que o presente lançamento diz respeito ao Ano-Calendário de 2007, o fato gerador se deu em 31/12/2007, ocorrendo a decadência apenas em 31/12/2013.

Conforme consta das fls. 36, o conhecimento da contribuinte se deu em 31/05/2010, e, desta forma, não se constata a decadência no presente caso. Portanto, razão pela qual não se entende do pedido formulado em seu Recurso Voluntário.

Despesas Médicas

Quanto à dedução de despesas médicas, são dedutíveis da base de cálculo do IRPF os pagamentos efetuados pelos contribuintes a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a"), desde que devidamente comprovados.

No que tange à comprovação, a dedução a título de despesas médicas é condicionada ainda ao atendimento de algumas formalidades legais: os pagamentos devem ser especificados e comprovados com documentos originais que indiquem nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem os recebeu (art. 8º, § 2º, inc. III, da Lei 9.250, de 1995).

No caso das deduções do Imposto de Renda Pessoa Física, o ônus da prova é do contribuinte, que é quem se beneficia da redução da base de cálculo do imposto, e, não o fazendo, deve este assumir as consequências legais, resultando no não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. O ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto a determinado fato questionado.

Nesse sentido, o artigo 73, caput e § 1º do RIR/1999, autoriza a fiscalização a exigir provas complementares se existirem dúvidas quanto à existência efetiva das deduções declaradas. Ou seja, com isso o legislador deslocou para o contribuinte o ônus probatório, uma vez que ele pode ser instado a comprovar ou justificar suas deduções.

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).

§ 1º Se 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. (Grifei).

Nos presentes autos, verifica-se que foi solicitada a comprovação efetiva da realização dos serviços, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal da Notificação de Lançamento. A ausência de comprovação do pagamento caracteriza-se como ponto fulcral motivador do lançamento, mas o interessado não se desincumbiu de tal obrigação ao longo de toda a lide.

Impende, neste momento, a citação da Súmula deste Egrégio Conselho, de número 180, de cristalino enunciado para esclarecimento final da questão:

Súmula CARF nº 180

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais.

O fato é que, apesar de reafirmar seu inconformismo por meio de recurso voluntário, remanesce a falta de atendimento a todos os requisitos legais para seu aceite como prova contundente da existência de serviços prestados em seu favor, como já indicado corretamente pela DRJ.

Verifica-se, portanto, que, apreciados e afastados todos os argumentos apresentados pelo contribuinte, não há motivo para retificação da Decisão *a quo* devidamente proferida, a qual, nos termos do art. 114, § 12, inciso I do novo Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, passa a compor as razões de decidir da presente:

Inicialmente, esclareça-se que a impugnação é parcial, visto que a própria contribuinte afirmou que os documentos emitidos pela fisioterapeuta Alessandra da Silva haviam sido extraviados e solicitou o “*recálculo da multa*”. Assim, o lançamento relativo a essa matéria encontra-se definitivamente constituído no âmbito administrativo e o imposto correspondente é de R\$825,00 (27,5% de R\$3.000,00). Cabe destacar, ainda, que não se aplica, ao presente caso, a redução de multa de ofício prevista no art. 6º da Lei nº 8.218, de 1991, como alegado pela impugnante, uma vez que não houve pagamento, parcelamento ou compensação do tributo em questão.

A presente lide restringe-se, portanto, às infrações de dedução indevida de despesas médicas junto aos prestadores Daniel Kfoury Lopes (R\$15.500,00) e Marcos Takahashi (R\$3.580,00). A Fiscalização motivou a manutenção dessas infrações pela falta de comprovação do efetivo desembolso dos valores, conforme consta do termo Circunstanciado na fl. 53.

Há de se observar que antes de efetuar o referido Termo, a autoridade lançadora havia intimado a contribuinte, especificamente, a comprovar o efetivo pagamento/desembolso das despesas médicas (fl. 42), citando, inclusive, vários exemplos de forma de comprovação. No entanto, a interessada não comprovou o efetivo pagamento, e alegou que teria ocorrido a decadência pelo fato de o lançamento ser por homologação e referente ao ano de 2007.

Nesse aspecto, cabe esclarecer que a decadência está relacionada ao prazo de que a Administração Tributária dispõe para constituir o crédito tributário, como a própria contribuinte discorreu em seu arrazoado. Ocorre que, na presente situação, já ocorreu a constituição do crédito tributário por meio da notificação de fls. 10/16, com ciência da interessada em 31/05/2010 (fl. 36). Portanto, se o fato gerador ocorreu em 2007 e o lançamento foi constituído em 2010, conclui-se que não houve qualquer ofensa ao prazo quinquenal estabelecido no Código Tributário Nacional. Dessa forma, não merece acolhida a alegação da contribuinte.

Destaque-se, ainda, que apresentação da impugnação de fls. 02/07 suspendeu a exigibilidade do crédito tributário em litígio, nos termos do art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional. Dessa forma, não haveria o que se falar, também, em prescrição.

Com relação à exigência da autoridade fiscal de que a contribuinte comprovasse o efetivo pagamento das despesas médicas, há de se observar que na hipótese em que o contribuinte pleiteia deduções referentes a pagamentos efetuados a título de despesas

médicas, deve o mesmo comprovar que realmente efetuou tais pagamentos, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução.

Nesse sentido, Antônio da Silva Cabral in Processo Administrativo Fiscal, sustenta, à pág. 302, que “a) a autoridade lançadora deve provar ter o sujeito passivo omitido rendimentos; b) cabe ao sujeito passivo provar abatimentos, deduções e isenções”.

Não procedem, de igual forma, os argumentos da impugnante de que passados cinco anos dos fatos geradores, “*não se poderia exigir que a contribuinte mantivesse outros documentos arquivados além dos já carreados ao processo administrativo*” e de que “*a comprovação do desembolso das despesas não é requisito legal obrigatório*”. Cabe sim à autoridade fiscal exigir, a seu critério, outros elementos de provas, que não apenas recibos e notas fiscais constantes do processo, caso não fique convencida da efetividade da prestação dos serviços ou do respectivo pagamento.

Por sua vez, quando do exame do processo para fins de julgamento, deve o julgador, na busca da verdade material – princípio esse informador do processo administrativo fiscal –, formar o seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente restariam insuficientes, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato. Isto porque o julgador administrativo não está adstrito a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo estabelecer sua convicção a partir do cotejamento de elementos de variada ordem – desde que estejam estes, por óbvio, devidamente juntados ao processo.

A prova definitiva e incontestável da despesa médica é feita com a apresentação de documentos que comprovem a efetividade do pagamento, cabendo salientar que, ao se fazer pagamentos de despesas onde se pleiteará, *a posteriori*, a dedução para fins de cálculo do imposto de renda, o contribuinte tem que se cercar de precauções para a eventualidade de comprovação.

Cabe destacar, por relevante, que a despesa médica mais significativa informada pela contribuinte na DIRPF/2008, e objeto da presente glosa, foi no valor de R\$15.500,00, junto ao prestador Daniel Kfoury Lopes, tendo como beneficiário seu dependente, na qualidade de filho, Saulo Kfoury Lopes (fl. 17). Em pesquisa aos sistemas internos deste Órgão, verificou-se que o prestador também é filho da impugnante e, portanto, irmão do beneficiário dos serviços odontológicos prestados. Tendo em vista tratar-se, portanto, de suposta movimentação financeira dentro do próprio núcleo familiar de primeiro grau, conclui-se imprescindível a comprovação do efetivo pagamento exigida pela Fiscalização.

Enfim, no presente caso, a contribuinte não carrou aos autos documentação que comprovasse a efetiva movimentação financeira comprobatória dos pagamentos de R\$15.500,00 e R\$3.580,00, relativos aos recibos de fls. 19/24, embora expressamente intimada pela Fiscalização (fl. 42).

Portanto, analisados todos os elementos constantes dos autos, entendendo que os documentos apresentados às fls. 19/24, por si só, não se revelam suficientes para suprir a exigência determinada pela autoridade lançadora e comprovar a efetividade dessas despesas.

Acerca do tema, vale transcrever ementas de Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“IRPF – DESPESAS MÉDICAS/ODONTOLÓGICAS – GLOSA – Não logrando o contribuinte comprovar através de documentação hábil, a efetivação das despesas médicas/odontológicas, e respectivos pagamentos, lícito é a glosa do valor deduzido a esse título na declaração de rendimentos.” (Ac. 1º CC 104-16830/1999).

“IRPF - DEDUÇÕES - DESPESAS MÉDICAS E ODONTOLÓGICAS - COMPROVAÇÃO - O pagamento de despesas médicas, para fins de dedução do Imposto de Renda, não se comprova apenas com a exibição de recibos emitidos por profissionais. Diante de dúvidas quanto à efetividade da prestação dos serviços e/ou dos pagamentos, deve a autoridade administrativa solicitar elementos adicionais de

comprovação, sem os quais é legítima a glosa das deduções.” (Acórdão 104-21076, 20/10/2005, QUARTA CÂMARA.)

“IRPF - DEDUÇÃO COM DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - Para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo ou declaração unilateral, sem a efetiva comprovação da prestação dos serviços e do pagamento correlato.” (Acórdão 102-46489 de 16/09/2004)

“IRPF - DESPESAS MÉDICAS - DEDUÇÃO - Inadmissível a dedução de despesas médicas, na declaração de ajuste anual, cujos comprovantes não correspondam a uma efetiva prestação de serviços profissionais, nem comprovado os desembolsos. Tais comprovantes são inaptos a darem suporte à dedução pleiteada. Legítima, portanto, a glosa dos valores correspondentes, por se respaldar em recibo imprestável para o fim a que se propõe.” (Ac. 1º CC 104-16647/1998)

Assim, não tendo a impugnante apresentado prova complementar de modo a confirmar o efetivo pagamento das despesas médicas informadas na DIRPF/2008 junto aos prestadores Daniel Kfoury Lopes (R\$15.500,00) e Marcos Takahashi (R\$3.580,00), embora intimada a fazê-lo, conclui-se pela manutenção dessas glosas efetuadas pela autoridade fiscal.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitando-se a preliminar de decadência do lançamento, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto