



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

**Processo nº** 16004.001090/2010-36  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2101-01.880 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de setembro de 2012  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** RUBENS NAHUM GASQUE SCHUMAHER  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005, 2006

DECADÊNCIA. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. O art. 62-A do RICARF obriga a utilização da regra do REsp nº 973.733 - SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com a ordem do art. 150, §4º, do CTN, só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nas demais situações.

DEDUÇÕES. GLOSAS. DESPESAS MÉDICAS. PLANOS DE SAÚDE. Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora glosar total ou parcialmente a despesa não comprovada. Hipótese em que a prova nos autos evidencia o intuito do sujeito passivo em reduzir o montante do tributo devido, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de decadência suscitada e, no mérito, negar provimento recurso.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente

*(assinado digitalmente)*

\_\_\_\_\_  
José Raimundo Tosta Santos - Relator.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 02/10/2012 por JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Assinado digitalmente em 15/1  
0/2012 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 02/10/2012 por JOSE RAIMUNDO TO  
STA SANTOS

Impresso em 29/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, José Raimundo Tosta Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Célia Maria de Souza Murphy, Gilvanci Antonio de Oliveira Sousa e Gonçalo Bonet Allage.

## Relatório

O recurso voluntário em exame pretende a reforma do Acórdão nº 17-48.914 (fl. 40), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação.

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado Auto de Infração de fls. 15/26, em 20/09/2010, com lançamento de imposto de renda da pessoa física relativo aos anos-calendário/exercícios 2004/2005 e 2005/2006, no valor total de R\$23.689,89, incluídos multa proporcional e juros de mora, calculados até 31/08/2010.

O procedimento fiscal que resultou na constituição do crédito tributário acima referido encontra-se relatado no Termo de Constatação Fiscal (fls. 21/25), que informa sobre desenvolvimento de ação fiscal originou-se de apuração especial desenvolvida pela DRF São José do Rio Preto, diante do crescimento da ocorrência de deduções pleiteadas a título de despesas com planos de assistência médica e hospitalar, cujo recebimento foi negado, total ou parcialmente, pelas instituições informadas como beneficiárias dos pagamentos.

O presente lançamento resultou do Procedimento Fiscal - Fiscalização nº 08.1.07.00-2010-01490-2, em razão de informações prestadas por Bensaúde Plano de Assistência Médica Hospitalar Ltda. - CNPJ 02.849.393/0001-38 durante procedimento fiscal (fls. 14).

Para os anos-calendário 2004 e 2005, objeto do procedimento fiscal, a referida instituição identificou pagamentos relativos ao sr. Carlos Valverde Correa Sirvelo e à sra. Adelina Correa D. Valverde. Trata-se de pessoas declaradas como dependentes cód. 31 pelo contribuinte, cujas despesas totalizaram R\$4.124,75 no ano-calendário 2004. Esse valor foi considerado como dedução regular pela autoridade fiscal lançadora, como demonstrado no item 5 do Termo de Constatação Fiscal (fls. 24).

Informa a autoridade fiscal lançadora que, em razão do resultado da diligência efetivada pela fiscalização e das informações prestadas por Bensaúde Plano de Assistência Médica Hospitalar Ltda., evidenciou-se que parte dos pagamentos declarados pelo contribuinte como efetuados à citada instituição não correspondem à realidade, configurando a declaração de despesas inexistentes, impondo-se o lançamento de tributo correspondente e, tendo em vista o evidente intuito de fraude, acrescido de multa de ofício qualificada no importe de 150%, além dos juros de mora.

Assim, a autoridade fiscal concluiu pela caracterização de infração configurada em dedução da base de cálculo pleiteada indevidamente no ajuste anual, no presente caso por dedução indevida de despesas médicas, cujo enquadramento legal, descrição e demonstrativo do fato gerador, e valor tributável foram registrados no Auto de Infração e Termo de Constatação Fiscal, que o integra. Em face das conclusões obtidas, foi também elaborada Representação Fiscal para Fins Penais, de conformidade com a Portaria RFB nº 665/2008.

Cientificado do Auto de Infração em 22/09/2010 (fls. 28), o contribuinte apresentou impugnação de fls. 29/36, em que alega, em síntese, sem prejuízo da leitura do texto integral:

- o impugnante não pode ser considerado sujeito passivo do crédito tributário lançado, o qual decorreu de interpretação equivocada da legislação, particularmente com relação

Documento a decadência, pois, no presente caso não há se falar na ocorrência de fraude, dolo ou simulação;

Autenticado digitalmente em 02/10/2012 por JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Assinado digitalmente em 15/1

0/2012 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 02/10/2012 por JOSE RAIMUNDO TO

STA SANTOS

Impresso em 29/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento estava extinto pela decadência, na forma do art. 150, §4º, do CTN, ainda que se constatasse fraude, dolo ou simulação. Traz doutrina e jurisprudência que corroboram seus argumentos.

- nos termos do art. 173, I, do CTN, o crédito tributário relativo ao ano-calendário 2004 teve a contagem do prazo decadencial iniciada em 01/01/2005 e finda em 31/12/2009; o impugnante foi cientificado de sua constituição em 22/09/2010, fora, portanto, do prazo legal.

Ao apreciar o litígio, o Órgão julgador de primeiro grau manteve integralmente o lançamento, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

*Assunto: imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF*

*Ano-calendário: 2004, 2005*

*DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. GLOSA.*

*O direito à dedução de despesas médicas limita-se àquelas cujos serviços tiveram como beneficiários o contribuinte ou seus dependentes para fins de imposto de renda, desde que atendam aos requisitos legais e sejam devidamente comprovadas.*

*DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.*

*Tendo havido recolhimento a menor do tributo, ensejando lançamento de ofício, o início da contagem do prazo decadencial terá efeito no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Em seu apelo ao CARF, às fls. 99107, o recorrente reitera as mesmas questões suscitadas perante o Órgão julgador *a quo*.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Relator

O recurso atende os requisitos de admissibilidade.

Inicialmente, verifica-se que os limites desta lide administrativa foram estabelecidos em relação à infração imputada ao sujeito passivo no lançamento e o conteúdo da impugnação por este apresentada. Neste sentido, em relação à decadência, o item 6 do Termo de Constatação Fiscal (fl. 24), que integra o Auto de Infração, a seguir transscrito, examinou a matéria sobre o mesmo prisma utilizado pelo Superior Tribunal de Justiça, cuja decisão sob o regime de recursos repetitivos (artigo 543-C do CPC) vincula o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/10/2012 por JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Assinado digitalmente em 15/10/2012 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 02/10/2012 por JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS

Impresso em 29/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

6. Quanto ao prazo decadencial, aplica-se o Artigo 173, I do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não se aplicando o Artigo 150, § 49, pois há ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

*"LANÇAMENTO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - DECADÊNCIA - Nos casos de evidente intuitivo de fraude a contagem do prazo decadencial do direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário reger-se pelo artigo 173, I do CTN (Acórdão 104-20424 de 27/01/2005 - 4º CC)".*

*"DECADÊNCIA - FRAUDE - o prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º do CTN somente se aplica, no caso do imposto sobre a renda, nas situações em que não há fraude, dolo ou simulação. (Acórdão 106-13642 de 04/11/2003 - 6º CC)".*

6.1. Será constituído o crédito tributário por meio de lançamento, lavrando-se o competente Auto de Infração, onde será apurado o imposto devido após a realização das glosas das despesas médicas declaradas e não comprovadas, relacionadas no demonstrativo supra, aplicando-se a Multa Qualificada prevista no artigo 957, do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), além da conseqüente Representação Fiscal para Fins Penais, em conformidade com a Portaria RFB nº 665/2008.

Sobre a decadência, peço vênia ao i. Conselheiro José Evande Carvalho Araújo para transcrever a seguir seus abalizados argumentos declinados no voto condutor do Acórdão nº 2101-00.007, em sessão realizada em 12/05/2011, a respeito da regra decadencial aplicada ao imposto de renda, considerando a sistemática estabelecida pelo artigo 62-A do Regimento Interno do CARF.

“Sabe-se que a discussão da decadência dos tributos lançados por homologação é questão tormentosa, que vem dividindo a jurisprudência administrativa e judicial há tempos. No âmbito dos antigos Conselhos de Contribuintes, e agora no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, praticamente todas as interpretações possíveis já tiveram seu espaço.

É notório que as inúmeras teses que versam sobre o assunto surgiram do fato do nosso Código Tributário Nacional - CTN possuir duas regras de decadência, uma para o direito de constituir o crédito tributário (art. 173), e outra para o direito de não homologar o pagamento antecipado de certos tributos previstos em lei (art. 150, §4º). Apesar de serem situações distintas, o efeito atingido é o mesmo, pois, uma vez homologado tacitamente o pagamento, o crédito tributário estará definitivamente extinto, não se permitindo novo lançamento, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Na verdade, a celeuma não está no prazo da decadência, que é de cinco anos nas duas situações, mas na data de início de sua contagem. Enquanto o art. 173 fixa essa data no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou no dia em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, o art. 150, §4º, determina o marco inicial na ocorrência do fato gerador.

No momento da publicação do CTN, a questão não tinha tanta importância, uma vez que eram poucos os tributos para os quais a legislação atribuía ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Entretanto, atualmente, em nossa sociedade de consumo, onde milhares de operações sujeitas à tributação ocorrem simultaneamente, tornou-se impossível para o Fisco efetuar o lançamento direto, e praticamente todas as exações adotaram o modelo de transferir para o contribuinte o dever de apurar e recolher, fazendo a Administração apenas o controle posterior.

As diversas correntes doutrinárias agora se digladiam sobre qual das regras de decadência deve se utilizar para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, sendo que, no âmbito da 2ª Seção de Julgamento do CARF, prevalecia a idéia de que seria sempre a do art. 150, §4º, do CTN, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Contudo, o Superior Tribunal de Justiça – STJ, órgão máximo de interpretação das leis federais, firmou o entendimento de que a regra do art. 150, §4º, do CTN, só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nos demais casos. Veja-se a ementa do Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL  
REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

1. *O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

2. *É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, inilvidavelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se*

*inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

(...)

*7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (destaques do original)*

Observe-se que o acórdão do REsp nº 973.733/SC foi submetido ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, reservado aos recursos repetitivos, o que significa que essa interpretação deverá ser aplicada pelas instâncias inferiores do Poder Judiciário.

Recentemente, a Portaria MF no 586, de 21 de dezembro de 2010, introduziu o art. 62-A no Regimento Interno do CARF - RICARF, com a seguinte redação:

*Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

*§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.*

*§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.*

Desta forma, este CARF forçosamente terá que mudar seu posicionamento, e adotar a interpretação do Recurso Especial nº 973.733 – SC, de que a regra do art. 150, §4º, do CTN, só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nos demais casos.”

No presente caso, resta plenamente comprovado o evidente intuito de reduzir o montante do tributo devido, pela dedução de despesa médica no ano-calendário de 2004 relacionada ao Bensaúde Plano de Assistência Médica Hospitalar Ltda., CNPJ 02.849.393/0001-38, em valor seis vezes superior ao devido. Para o ano-calendário de 2005 foi deduzida despesa médica inexistente com o mesmo plano de saúde, fatos não contestados pelo contribuinte em sede de impugnação e recurso voluntário.

Com efeito, a conduta do contribuinte, minuciosamente descrita no Termo de Constatação Fiscal, às fls. 21/25, se adequa à norma indicada no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, no que tange à aplicação da multa qualificada.

O entendimento reiterado deste Colegiado acerca da qualificação da multa de ofício é no sentido de que é ônus da fiscalização comprovar o plus ou o ardil para exacerbação

Autenticado digitalmente em 02/10/2012 por JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Assinado digitalmente em 15/10/2012 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 02/10/2012 por JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS

Impresso em 29/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

da penalidade, sendo certo que a intimação da empresa administradora do plano de saúde (circularização) serviu ao propósito de afastar qualquer dúvida quanto à intenção do contribuinte em reduzir indevidamente o valor do tributo devido. Não se trata de simples glossa de despesa médica por falta de comprovação ou devido à fiscalização considerar insuficiente os documentos apresentados. A prova nos autos é incisiva quanto aos fatos – dedução de despesas médicas vultosas e inexistentes – e o contribuinte contra ela não se insurge.

Desta forma, independentemente do momento em que se iniciou o procedimento de fiscalização, forçoso reconhecer, nos termos da jurisprudência do STJ, que é inaplicável ao presente caso a regra do artigo 150, § 4º, do CTN, tendo em vista a comprovação nos autos do evidente intuito de fraude do sujeito passivo. Portanto, não se encontra extinto o direito da Fazenda Pública Nacional exigir o imposto suplementar decorrente dos fatos relacionados à Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2005, nos termos do artigo 173 do CTN, tendo em vista que o termo inicial ocorreu em 01/01/2006 e o prazo fatal somente ocorreria em 31/12/2010, sendo certo que o lançamento foi cientificado a sujeito passivo em 22/09/2010, conforme Aviso de Recebimento à fl. 28.

Por fim, rejeito o pedido dos patronos do recorrente para que as intimações sejam a eles dirigidas, tendo em vista que as intimações, no âmbito do processo administrativo fiscal, devem ser encaminhadas para o domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, conforme dispõem o inciso II e o § 4º do artigo 23 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Em face ao exposto, rejeito a preliminar de decadência suscitada e, no mérito, nego provimento recurso.

*(assinado digitalmente)*

José Raimundo Tosta Santos