



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

Processo nº 16004.720122/2011-87
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-007.880 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de novembro de 2019
Matéria IRPF
Recorrente JOSÉ CARLOS BUSTO GALEGO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Devidamente caracterizado o intuito de fraude, aplica-se a regra geral do art. 173, I, do CTN, para a contagem do prazo decadencial.

NULIDADES. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Atendidos os requisitos legais, não há que se falar de nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal, inclusive aquele referente à diligência preliminar, preparatória e subsidiária de ação fiscal a ser instaurada.

Não há de se falar de cerceamento de defesa no curso da ação fiscal, quando o prazo estipulado no Termo de Início de Procedimento Fiscal é aquele previsto no art. 844 do RIR/99 (vigente à época dos fatos), observando-se que a prorrogação do prazo para esclarecimentos é faculdade exclusiva da autoridade lançadora, que a seu talante, pode entender que as informações já consignadas nos autos, inclusive aquelas trazidas pelo contribuinte, são suficientes para a formação de sua convicção na constituição do crédito tributário.

Ao contribuinte é dado amplo direito de defesa e ao contraditório, podendo em sede de impugnação na primeira instância e até em sede de recurso voluntário na segunda instância, apresentar todo o conjunto probatório que disponha, inclusive aqueles elementos de prova não apresentados no curso do procedimento fiscal.

DESPESAS MÉDICAS. GLOSA.

É procedente a glosa de dedução de despesas médicas ou odontológicas quando o contribuinte não comprova a efetividade dos pagamentos, bem assim dos serviços realizados.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

É procedente a qualificação da multa de ofício qualificada no patamar de 150% quando restar caracterizado o evidente intuito de fraude.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)
Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(assinado digitalmente)
Luís Henrique Dias Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Paulo Sérgio da Silva, Gregório Rechmann Júnior, Francisco Ibiapino Luz, Renata Toratti Cassini, Luis Henrique Dias Lima, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Ana Claudia Borges de Oliveira e Denny Medeiros da Silveira.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário em face de decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário consignado no lançamento constituído em **02/06/2011** mediante o Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física - Anos-calendário 2005, 2006, 2007, 2008 - no valor total de R\$ 79.270,18 - com fulcro em dedução indevida de despesas médicas, conforme discriminado no Termo de Constatação Fiscal.

Cientificado do teor da decisão de primeira instância, o impugnante, agora Recorrente, apresentou recurso voluntário, alegando, em apertada síntese:

[...]

- o procedimento de fiscalização é nulo em razão de que foi iniciado antes da expedição do Mandado de Procedimento Fiscal que o autorizasse;

- por não ter sido concedida oportunidade razoável e proporcional para apresentação de documentos antes da lavratura do Auto de Infração, já que não foi deferida a prorrogação de prazo, houve cerceamento de defesa, viciando o procedimento de fiscalização e o próprio Auto;

- a declaração da Unimed Rio Preto, única pseudoprova constante dos autos, foi obtida antes da autorização do MPF para que se fiscalizasse o contribuinte e, portanto, é nula e imprestável como documento probatório;

- a declaração da Unimed não tem peso de prova, não servindo para demonstrar nada além dos interesses da declarante, não

passando de mera alegação sem respaldo em nenhum documento confirmador de seu conteúdo;

- os valores tributáveis apurados não estão baseados em provas (e nem poderiam), o que vicia a motivação do ato administrativo de lançamento tributário, gerando sua nulidade;

- os valores relativos a serviços odontológicos foram simplesmente embutidos na base de cálculo, sem qualquer comprovação de sua existência fática, mais um vício do Auto de Infração;

- não foi produzida sequer uma prova quanto ao eventual agir doloso e fraudulento por parte do contribuinte, razão pela qual não pode o Fisco considerar que o recorrente tenha agido com "evidente intuito de fraude";

- em razão de não ter havido dolo nem fraude por parte do contribuinte, o prazo decadencial continua sendo o do artigo 150, § 1º, do CT, motivo pelo qual o ano de 2005 foi alcançado pela decadência;

- o crédito tributário não poderia ser constituído, pois já se encontra extinto pela homologação expressa do pagamento, uma vez que as declarações de imposto sobre a renda foram devidamente processadas;

- por não ser caso de dolo, nem fraude, nem de qualquer outra hipótese prevista no artigo 149, do CTN, não poderia ser realizada revisão de ofício do autolancamento;

requer-se seja reformada a decisão de primeira instância, reconhecendo-se as nulidades do procedimento de fiscalização, bem como as nulidades do próprio Auto de Infração, anulando-os por completo, em homenagem à legalidade, à vinculação dos atos administrativos, ao devido processo legal, à segurança jurídica, enfim, à Justiça tributária.

Caso não se decida pela anulação do procedimento de fiscalização e do auto de infração, requer-se o reconhecimento da decadência para o período de 2005 e a desqualificação da multa para 75% (setenta e cinco por cento).

[...]

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Henrique Dias Lima - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n. 70.235/72 e alterações posteriores, portanto, dele conheço.

Passo à análise.

Para uma melhor contextualização da presente lide, resgato o relatório da decisão recorrida:

[...]

Em procedimento de revisão da Declaração de Ajuste Anual com base nos arts. 788, 835 a 839, 841, 844, 871 e 992 do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), foi lavrado em 27/05/2011 o Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, dos anos-calendário 2005 a 2008, por intermédio do qual lhe é exigido crédito tributário apurado de R\$ 79.270,18, dos quais R\$ 27.673,25 correspondem ao Imposto de Renda Pessoa Física-Suplementar e R\$ 41.509,86 Multa de Ofício (passível de redução).

O contribuinte em epígrafe foi regularmente intimado para comprovação ou justificação das deduções pleiteadas em sua Declaração (DIRPF), entretanto não o fez integralmente, conseqüentemente procedeu-se ao lançamento de ofício originário da apuração das infrações descritas a seguir, identificadas nos dispositivos legais constantes do enquadramento legal.

001 DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL)

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS

Glosa de deduções com despesas médicas, sujeitas a MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%, pleiteadas indevidamente, conforme demonstrado no TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL, o qual é parte integrante do presente Auto de Infração.

Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa(%)

31/12/2005 R\$ 28.090,00 150,00

31/12/2006 R\$ 22.030,00 150,00

31/12/2007 R\$ 22.960,00 150,00

31/12/2008 R\$ 27.550,00 150,00

A fiscalização emitiu o Termo de Constatação Fiscal, integrante da autuação, cuja transcrição parcial segue:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no curso da ação fiscal no contribuinte acima identificado conforme determinado no Registro de Procedimento Fiscal Fiscalização nº 08.1.07.002011004650,

CONSTATAMOS os seguintes fatos abaixo discriminados:

1. A presente ação fiscal foi motivada pelo fato de ter sido observado, nos últimos anos, um crescimento enorme nas despesas com planos de assistência médica e hospitalar declaradas por diversos contribuintes do Imposto de Renda de Pessoa Física, sendo que se constatou, através de uma operação especial desenvolvida nesta DRF, a falta de comprovação dos pagamentos e da efetiva prestação dos serviços declarados.

2. Fato é que muitos beneficiários declararam pagamentos feitos a esses planos de assistência médica e hospitalar e que estes negaram total ou parcialmente o recebimento de valores pagos e a efetiva prestação de serviços.

3. Em procedimento fiscal levado a efeito junto a Unimed de São José do Rio Preto Cooperativa de Trabalho Médico, CNPJ 45.100.138/000109, conforme Diligência nº 08.1.07.002009012942, desta DRF, a diligenciada, regularmente intimada apresentou Declaração, cuja cópia se encontra em anexo ao presente processo, em que declara para os devidos fins de direito que de acordo com pesquisas em seus sistemas de controle e cadastro, foi encontrado registro onde conste como usuário de serviços médicos deste hospital o Sr. JOSÉ CARLOS BUSTO GALEGO, portador do CPF nº 065.892.75823 e seus dependentes durante os anos-calendário de 2005, 2006, 2007 e 2008 conforme demonstra planilha abaixo.

Usuários	2005	2006	2007	2008
José Carlos B. Galego(titular)	967,97	1.008,07	1.020,14	1.131,48
Vânia Moro Galego(dep.)	779,57	883,24	971,59	1.026,34
Andressa Regina Galego(dep.)	462,00	523,44	575,82	608,32
Débora Renata Galego(dep.)	462,00	523,44	575,82	608,32
Patrícia Marina Galego(dep.)	462,00	523,44	575,82	608,32
Total	3.133,54	3.461,63	3.719,19	3.982,78

4. Após análise das DIRPF's Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física do contribuinte acima citado, referente aos anos-calendário de 2005, 2006, 2007 e 2008, exercícios financeiros de 2006, 2007, 2008 e 2009, intimamos o contribuinte para comprovar as despesas médicas pleiteadas conforme demonstra a planilha abaixo:

CNPJ/CPF	RAZÃO SOCIAL	ANO CALEND.	VALORES DECLARADOS (Reais)	VALORES ADMITIDOS (Reais)	VALORES GLOSADOS (Reais)
01.557.251/0001-34	Centro Ortodontia Pires S/C Ltda	2005	10.875,00	0,00	10.875,00
		2006	7.450,00	0,00	7.450,00
		2007	6.290,00	0,00	6.290,00
		2008	8.150,00	0,00	8.150,00
03.127.542/0001-18	Centro Ortodontia Pires S/C Ltda	2005	7.215,00	0,00	7.215,00
		2006	4.580,00	0,00	4.580,00
		2007	5.670,00	0,00	5.670,00
		2008	7.400,00	0,00	7.400,00
45.100.138/0001-09	Unimed - S.J.Rio Preto	2005	13.133,54	3.133,54	10.000,00
		2006	13.461,63	3.461,63	10.000,00
		2007	14.719,19	3.719,19	11.000,00
		2008	15.982,78	3.982,78	12.000,00
	TOTAIS	2005	31.223,54	3.133,54	28.090,00
		2006	25.491,63	3.461,63	22.030,00
		2007	26.679,19	3.719,19	22.960,00
		2008	31.532,78	3.982,78	27.550,00

...

12. Verificamos que existe um padrão de comportamento no preenchimento nas Declarações do Imposto de Renda da Pessoa Física, de tal forma que o resultado das mesmas seja Imposto a Pagar, variando entre R\$ 100,00 e R\$ 200,00, conforme demonstra o quadro abaixo:

Anos-Calendário	2005	2006	2007	2008
Imposto a Pagar	101,40	143,47	167,71	180,30

13. Verificamos também que são bem parecidas as diferenças apuradas entre os valores declarados com os confirmados pela Unimed (tabela abaixo). Isso é uma evidência de que o contribuinte agiu de forma premeditada.

Anos-Calendário	2005	2006	2007	2008
Valores Declarados	13.133,54	13.461,63	14.719,19	15.982,78
Valores confirmados	3.133,54	3.461,63	3.719,19	3.982,78
Diferenças	10.000,00	10.000,00	11.000,00	12.000,00

[...]

Pois bem.

Com relação às alegações referentes à nulidade do procedimento fiscal em razão de que foi iniciado antes da expedição do Mandado de Procedimento Fiscal que o autorizasse, e quanto a não ter sido concedida oportunidade razoável e proporcional para apresentação de documentos antes da lavratura do Auto de Infração, já que não foi deferida a prorrogação de prazo, houve cerceamento de defesa, viciando o procedimento de fiscalização e o próprio Auto, impõem-se as seguintes considerações:

i) o procedimento fiscal iniciou-se em 04/05/2011 com a ciência do contribuinte do Termo de Início de Procedimento Fiscal vinculado ao RPF n. 08.1.07.00-2011-00465-0. Destarte, restou preenchida a exigência do art. 7º. do Decreto nº 70.235, de 1972, dispõe que o procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto, e que o início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores pelo período de 60 dias, após o qual a mesma será readquirida se não houver qualquer ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos. Assim, regularmente intimado do procedimento fiscal e com a espontaneidade suspensa não há que se falar em vício ou nulidade se foram seguidas as disposições legais pertinentes ao lançamento e à lavratura do auto de infração, contidas no art. 142 do CTN;

ii) Não há de se falar de cerceamento de defesa no curso da ação fiscal, vez que o prazo estipulado no Termo de Início de Procedimento Fiscal foi aquele previsto no art. 844 do RIR/99 (vigente à época dos fatos), observando-se que a prorrogação do prazo para esclarecimentos é faculdade exclusiva da autoridade lançadora, que a seu talante, pode entender que as informações já consignadas nos autos, inclusive aquelas trazidas pelo contribuinte, são suficientes para a formação de sua convicção na constituição do crédito tributário. De se observar que ao contribuinte é dado amplo direito de defesa e ao contraditório, podendo em sede de impugnação na primeira instância e até em sede de recurso voluntário na segunda instância, apresentar todo o conjunto probatório que disponha, inclusive aqueles elementos de prova não apresentados no curso do procedimento fiscal.

Quanto ao questionamento de que a declaração da Unimed Rio Preto é a única *pseudoprova* constante dos autos e que foi obtida antes da autorização do MPF para que se fiscalizasse o contribuinte, sendo assim nula como elemento de prova, é importante informar que se trata de instituição beneficiária de pagamentos efetuados pelo Recorrente e por este mesmo declarada em suas declarações de ajuste anual - Exercícios 2006, 2007, 2008 e 2009. Por sua vez, a circularização feita pela autoridade lançadora se deu no âmbito de Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência, em caráter preliminar, preparatório e subsidiário à ação fiscal que posteriormente veio a ser materializada em face do Recorrente, não havendo que se falar de nulidade.

No que diz respeito aos valores tributáveis apurados pela autoridade lançadora, é de se destacar que estão baseados em informações prestadas pelo próprio Recorrente em suas declarações de ajuste anual - Exercícios 2006, 2007, 2008 e 2009 -, bem assim na não comprovação das despesas médicas declaradas, conforme previsto na legislação do imposto de renda em vigor na época dos fatos (artigo 8º., II, “a”, da Lei 9.250/95), vez que ausentes os imprescindíveis comprovantes de pagamento que atestem que o Recorrente sofreu, efetivamente, o ônus das despesas declaradas.

De se observar que foram admitidas, e ainda assim parcialmente, as despesas médicas atestadas pela Unimed São José do Rio Preto pelos valores discriminados por esta instituição nos anos-calendário 2005, 2006, 2007 e 2008, acima elencados. As demais despesas médicas foram inteiramente glosadas.

Em relação ao advento da decadência, verifica-se que em virtude de restar constatado evidente intuito de fraude (conduta tipificada no art. 72 da Lei n. 4502/1964) na forma caracterizada pela autoridade lançadora no Termo de Constatação Fiscal, a contagem de decadência ocorre pela regra geral do art. 173, I, do CTN, e, considerando que o lançamento se

aperfeiçoou em **02/06/2011**, não há que se falar de decadência em face do ano-calendário mais distante, ou seja, o de 2005, que, em tese poderia se beneficiar da regra especial do art. 150, § 4º., do CTN, por constar IRRF não glosado pela autoridade lançadora e considerado na base de cálculo do crédito tributário apurado.

Com efeito, assim informa a autoridade lançadora:

14- Com base nos fatos narrados acima, o contribuinte, reiteradamente, utilizou-se do expediente de incluir despesas médicas inexistentes nas suas declarações com o único intuito de reduzir a base de cálculo do Imposto de Renda, nos anos-calendário de 2005, 2006, 2007 e 2008, exercícios 2006, 2007, 2008, e 2009, ficando caracterizado o evidente intuito de fraude do mesmo.

Uma vez caracterizada o evidente intuito de fraude, conforme acima relatado, resta procedente a qualificação da multa prevista no artigo 44, I, §1º., da Lei 9.430/96.

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Luís Henrique Dias Lima