



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10240.000043/2003-77
Recurso nº : 138.056
Matéria : IRPF - EXs.: 1998 a 2001
Recorrente : EDISON GAZONI
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-BELÉM/PA
Sessão de : 08 de dezembro de 2005
Acórdão nº : 102-47.264

DILIGÊNCIA - Considera-se não formulado o pedido de diligências que não preenche os requisitos exigidos pela legislação.

INCONSTITUCIONALIDADE - A declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo é atribuição exclusiva do Poder Judiciário.

MULTA QUALIFICADA - RECIBOS INIDÔNEOS - Comprovada a utilização de recibos de despesas médicas emitidos sem comprovação do efetivo pagamento e da prestação de serviços, justifica-se a aplicação da multa qualificada.

DECADÊNCIA - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DESPESAS MÉDICAS - GLOSA - Não comprovados o efetivo pagamento e a prestação dos serviços médicos é de ser mantida a glosa das respectivas deduções.

Preliminar rejeitada.
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EDISON GAZONI,

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, INDEFERIR o pedido de perícia e REJEITAR a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente. No mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10240.000043/2003-77

Acórdão nº. : 102-47.264

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

JOSÉ OLESKOVICZ
RELATOR

FORMALIZADO EM:

31 JAN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM e ROMEU BUENO DE CAMARGO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10240.000043/2003-77

Acórdão nº : 102-47.264

Recurso nº : 138.056

Recorrente : EDISON GAZONI

RELATÓRIO

Contra o contribuinte foi lavrado, em 07/02/2003, auto de infração para exigir o crédito tributário abaixo discriminado, relativo aos exercícios de 1998 a 2001, anos-calendário de 1997 a 2000 (fls. 09/19), por glosa de despesas médicas deduzidas indevidamente:

Auto de Infração - Crédito Tributário em R\$	
Imposto de renda pessoa física – IRPF	46.593,31
Juros de mora calculados até 31/01/2003	23.811,39
Multa proporcional passível de redução – 225%	104.834,92
Total do crédito tributário	175.239,62

As Declarações de Ajuste Anual dos exercícios de 1998 a 2001, anos-calendário de 1997 a 2000 (fls. 24, 27, 30 e 33), informam os valores abaixo, sendo que os rendimentos tributáveis de todos os exercícios têm como única fonte a Câmara Municipal de Porto Velho, onde recorrente exercia o mandato de parlamentar municipal (fl. 97):

Exercício	Rend. Trib.	Deduções	Base Cálculo	IRRF	IAR	Glosas
1998	64.667,38	29.269,26	35.398,12	10.575,18	5.505,65	20.929,26
1999	77.854,56	52.518,34	25.336,22	14.093,00	11.445,54	44.326,04
2000	85.295,14	61.216,61	24.078,53	17.189,27	14.887,68	49.771,61
2001	94.958,36	64.646,00	30.312,36	17.341,71	13.325,82	56.306,00
Total						171.332,91

No Auto de Infração a autoridade lançadora registrou o que se segue (fl. 11):

“Glosa de deduções com despesas médicas, nos anos-calendário de 1997 a 2000.

Constatou-se, no período citado acima, que o contribuinte utilizou recibos médicos, sem comprovação de desembolso, eximindo-se do pagamento do tributo devido. O contribuinte, apenas alegando ter feito todos os pagamentos em espécie, sem a apresentação de qualquer elemento probante que desse suporte a alegação, absolutamente não comprovou os pagamentos que declara ter feito a X-TEC Operações Radiológicas, CNPJ 63.619.647/0001-16, nos anos-calendário de 1997, 1998, 1999 e 2000 nos valores de R\$ 8.745,36, R\$ 17.730,37, R\$ 19.824,55 e R\$ 23.846,00, respectivamente, perfazendo um total de R\$ 70.146,28. Da mesma forma, o contribuinte também não comprovou os pagamentos que declara ter feito a Clínica Radiológica Samuel Castiel,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10240.000043/2003-77

Acórdão nº. : 102-47.264

CNPJ 04.083.663/0001-78, nos anos-calendário de 1997, 1998, 1999 e 2000 nos valores de R\$ 12.183,90, R\$ 26.595,67, R\$ 29.947,06 e R\$ 32.460,00, respectivamente, perfazendo um total de R\$ 101.186,63.

Soma-se a isso o fato de que tanto o representante da Clínica Samuel Castiel, como o da X-TEC, negaram, em declaração própria, a prestação de serviços de qualquer natureza ao contribuinte em questão. As Declarações de Ajuste Anual objeto destes pleitos são as de nº 18.393.675, 14.503.761, 24.159.393 e 02/18.041.833, dos exercícios de 1998, 1999, 2000 e 2001, respectivamente.

Como as infrações citadas acima configuram, em tese, Crime Contra a Ordem Tributária, capitulado na Lei 8.137/90 em seu art. 1º, inciso IV e 2º, inciso I, teríamos, inicialmente, uma multa de 150%, conforme o inciso II do art. 44 da Lei 9430/96. No entanto, como as infrações são objeto de multa agravada, pelo não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para, entre outras, apresentar documentos/esclarecimentos, conforme preceitua o § 2º do art. 44 da Lei 9.430/96, temos, então, a alíquota da multa de ofício de 225%.

Já no início da Ação Fiscal constatamos o não atendimento às intimações por parte do contribuinte. Logo no Termo de início de Fiscalização não houve o atendimento. Posteriormente, com o Termo de Reintimação Fiscal, recebido pelo contribuinte em 23/08/2002, o prazo do termo, mais uma vez, foi vencido sem qualquer manifestação do contribuinte. Este não atendimento às intimações ocorreu outras vezes, no decorrer da Ação Fiscal, conforme pode se constatar com a análise do Processo."

O contribuinte impugnou o lançamento (fls. 105/117), alegando, em síntese, a decadência relativamente aos fatos anteriores a 17/02/2003, nulidade do agravamento e da qualificação da multa de ofício e inconstitucionalidade da multa regulamentar e dos juros de mora. Ao final requer a realização de diligência para comprovar erro no enquadramento legal e na apuração do crédito tributário, sem especificar os alegados erros.

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém/PA, mediante o Acórdão DRJ/BEL nº 1.368, de 30/06/2003 (fls. 138/147), por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento em parte, para reduzir a multa de ofício de 225% para 150%.

Sobre o mérito, o voto condutor do acórdão consignou (fls. 146/147):

"34. No caso aqui em exame, o atuado não logrou comprovar que as despesas médicas glosadas pela fiscalização foram efetivamente suportadas, mediante prova do pagamento dos serviços a que os referidos



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10240.000043/2003-77

Acórdão nº. : 102-47.264

recibos aludem. E mais, os emitentes dos recibos declaram de forma clara e inequívoca de que não prestaram serviços médicos ao litigante (fls. 46, 54, 55, 58 e 59) nos anos de 1997 a 2000.

35. A utilização de documentos obtidos a título gracioso, ideologicamente falsos, eis que os serviços não foram prestados, para comprovar as despesas médicas, constitui fraude e justifica a aplicação de multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, II da Lei nº 9430, de 1996."

Dessa decisão o sujeito passivo recorre ao Conselho de Contribuintes (fls. 154/172), discordando do depósito recursal, sob a alegação de que o julgamento de primeira instância não seria impessoal e imparcial e que por isso, o depósito recursal significaria a privação dos seus bens antes do exercício da ampla defesa (fl. 156), bem assim a violação da garantia constitucional do direito de petição e do princípio da isonomia (fl. 158).

No tocante ao arrolamento de bens diz não possuir outros, exceto a casa onde reside com a sua família, e que não pode dela dispor, por força de disposições contratuais, de vez que não a detém na condição de proprietário enquanto não a quitar. Por isso arrola o crédito creditório representado por Obrigações ao Portador de Título da Eletrobrás, Série "P, conforme discriminado no termo de arrolamento de bens no valor de R\$ 63.895,56 (fl. 168). Após esses esclarecimentos do recorrente, acatados pela autoridade local, o processo foi encaminhado ao Conselho de Contribuintes (fl. 204).

Alega também a decadência do lançamento relativamente aos fatos ocorridos até 17/02/1998 (fls. 160/161); que o lançamento seria confiscatório (fl. 166); que a multa e os juros cobrados são inconstitucionais, pois deveriam ser de apenas 2% e 1%, respectivamente (fl. 169).

Por último reitera o pedido de diligências efetuado na impugnação, nos seguintes termos (fl. 172):

"Seja o feito administrativo convertido em diligência a fim de apurar as informações aqui resistidas no tocante aos valores auferidos pelo Sr. Fiscal no auto de infração, comprovando as alegações de erro no enquadramento legal, na apuração aqui alocadas, e ainda,

Seja adentrado no mérito do presente recurso, constatando-se a incidência da multas e juros superiores aos previstos legalmente, procedendo-se aos recálculos do real valor devido, expurgando-se ainda



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10240.000043/2003-77

Acórdão nº. : 102-47.264

dos cálculos a capitalização e os demais acréscimos ilícitos, intimando-se ao recorrente de todo o andamento do processo administrativo para regular exercício da ampla defesa."

É o Relatório. 



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10240.000043/2003-77

Acórdão nº. : 102-47.264

VOTO

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ, Relator

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

A alegação de decadência do lançamento relativamente aos fatos ocorridos até 17/02/1998 (exercícios de 1998 e 1999), por serem anteriores a 5 (cinco) anos, contados de 17/02/2003, data em que o recorrente foi intimado do lançamento (fl. 08-verso), deve ser rejeitada, por improcedente, tendo em vista que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se, de acordo com o inciso I, do art. 173, do Código Tributário Nacional – CTN, após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Assim, o prazo decadencial expirou somente em 31/12/2003.

Consigna-se, por pertinente, que o § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional – CTN, não trata de decadência, mas tão-somente de constituição do crédito tributário pela modalidade de lançamento por homologação tácita.

A decadência é regida apenas pelo art. 173, do CTN, donde, ressalvada a exceção do seu inc. II, o prazo de 5 anos conta-se sempre a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (inc. I).

Assim, no caso de eventos relativos ao IRPF do exercício de 1998, ano-calendário de 1997, cujo fato gerador ocorreu em 31/12/1997, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o imposto poderia ter sido lançado é 01/01/1999. Logo, o direito de constituir o crédito tributário só decai 5 anos após esta data, ou seja, em 31/12/2003. Tendo o lançamento sido efetuado em 07/02/2003 (fl. 09), com



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10240.000043/2003-77

Acórdão nº. : 102-47.264

ciência do recorrente em 17/02/2003 (fl. 08-verso), não está atingido pela decadência.

Para melhor visualizar as disposições literais do art. 150 do CTN e seus §§ 1º e 4º e evidenciar que não tratam de decadência, mas exclusivamente de constituição do crédito tributário, mediante o lançamento pela modalidade por homologação tácita, transcreve-se a seguir esses dispositivos legais:

*“Art. 150. O **lançamento** por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da **atividade** assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”*

*§ 1º O **pagamento antecipado** pelo obrigado nos termos deste artigo **extingue** o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, **considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**” (g.n.).*

Corroborando o exposto o fato de que, no Código Tributário, o lançamento por homologação integra a Seção II – Modalidades de Lançamento; do Capítulo II – Constituição do Crédito Tributário. Esses títulos demonstram que tratam de lançamento, ou seja, de constituição do crédito tributário, e não de decadência.

A decadência é uma forma de extinção do crédito tributário e é adequadamente tratada pelo CTN no Capítulo IV – Extinção do Crédito Tributário; Seção IV – Demais modalidades de extinção (art. 173). A extinção do crédito tributário somente ocorre, por óbvio, se tiver havido o respectivo pagamento.

A literalidade dos arts. 150 e 173 do CTN e a própria estrutura coerente do CTN, ao tratar dessas matérias em capítulos e seções específicas, não admitem interpretação de que o art. 150, § 4º trataria de decadência, ou seja, de uma das formas de extinção do crédito tributário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10240.000043/2003-77

Acórdão nº. : 102-47.264

O prazo de 5 anos contado da data do fato gerador foi estabelecido pelo art. 150 do CTN para delimitar o período de tempo em que o Fisco deve constituir o crédito tributário, mediante homologação expressa da atividade apuratória do tributo informada pelo contribuinte, mesmo na hipótese de falta, total ou parcial, de pagamento.

Se nesse prazo o Fisco não homologar expressamente a atividade apuratória do contribuinte, esta considerar-se-á tacitamente homologada e, automaticamente, efetuado o lançamento, ou seja, constituído o crédito tributário, bem como extinto este, integral ou parcialmente, na proporção do que houver sido pago antecipadamente, pois o que se homologa é a atividade, não o pagamento, conforme farta doutrina e jurisprudência.

A homologação tácita é, portanto, um instrumento que poderia ser denominado de “**gatilho tributário**”, que dispara automaticamente pelo simples decurso do prazo ali estabelecido, sem necessidade de qualquer ação ou participação dos agentes da Administração Tributária, de modo a constituir o crédito tributário e, assim, permitir que a Fazenda Pública possa:

a) exercer o direito de cobrança, na via administrativa ou judicial, no prazo prescricional de 5 anos estabelecido pelo art. 174 do CTN, do crédito tributário integral assim constituído, quando não houver pagamento antecipado, ou a parcela remanescente, quando pagamento tiver sido parcialmente antecipado; e

b) considerar definitivamente extinto, parcial ou integralmente, o crédito tributário, na forma determinada pelo inc. VII, do art. 156, do CTN, quando houver pagamento antecipado, parcial ou total, do tributo devido.

Se não houvesse esse “**gatilho tributário**” e por inércia do Fisco o crédito tributário não viesse a ser constituído expressamente dentro do prazo decadencial (CTN, art. 173, inc. I), o contribuinte que houvesse efetuado o pagamento antecipado, parcial ou integral, do tributo, poderia, em situações específicas, após o decurso do prazo decadencial (CTN, art. 173, inc. I), pleitear sua restituição, já que, inexistindo o crédito tributário regularmente constituído, o pagamento antecipado efetuado no prazo decadencial seria considerado indevido.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10240.000043/2003-77

Acórdão nº. : 102-47.264

A homologação tácita confere segurança absoluta no que diz respeito à constituição do crédito tributário declarado, sem impedir, entretanto, que o Fisco efetue a sua revisão nas hipóteses de omissão ou inexatidão das informações prestadas, conforme autoriza o inc. V e o parágrafo único do art. 149, do CTN, desde que seja efetuada no interregno entre o término dos prazos estabelecidos no § 4º, do art. 150 (5 anos contados da data do fato gerador) e no inc. I, do art. 173 (5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), ambos do CTN, ou seja, enquanto não ocorrer a decadência, conforme expressamente estabelece o parágrafo único do art. 149 do CTN.

As disposições legais supracitadas são as provas evidentes e incontroversas de que o art. 150 do CTN não dispõe sobre decadência, pois se dispusesse, o que não se admite, essa revisão do lançamento por homologação tácita não seria jurídica e faticamente possível e não estaria expressamente autorizada pelo art. 149 do Código Tributário, porque a decadência ocorreria simultaneamente com a homologação tácita e não se pode revisar ato atingido pela decadência.

Se assim não fosse, o inc. V, do art. 149, do CTN, seria dispositivo inútil ou desnecessário. A lei, entretanto, não contém palavras ou expressões inúteis. Essa aparente incompatibilidade de normas decorre apenas da equivocada interpretação de que o art. 150 do CTN trataria de decadência.

Ressalta-se, por oportuno, que o inc. V, do art. 149, do CTN, ao autorizar a revisão do lançamento efetuado mediante homologação tácita, não exige a presença de dolo, fraude ou simulação, bastando, para tanto, tão-somente a inexatidão ou a omissão, numa demonstração inequívoca de que, para fins da decadência, essas qualificadoras são irrelevantes.

A comprovação do dolo, fraude ou simulação de que trata o § 4º do art. 150 do CTN tem como única conseqüência a não-homologação tácita

A abordagem do assunto acima se faz necessária em virtude do dolo, da fraude e da simulação, citados no dispositivo legal em epígrafe, estarem



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10240.000043/2003-77
Acórdão nº. : 102-47.264

sendo indevidamente utilizados para defender o entendimento de que, na ocorrência dessas qualificadoras, não se aplicaria o suposto prazo decadencial do art. 150 do CTN, mas o estabelecido pelo art. 173 do CTN.

Inexiste amparo legal para esse entendimento. A decadência, em qualquer hipótese, mesmo nos lançamentos por homologação tácita em que não seja comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, é sempre a estabelecida pelo art. 173 do CTN.

O § 4º, do art. 150, do CTN, dispõe que expirado o prazo de 5 anos considera-se homologado o lançamento, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. A única consequência que se pode extrair da referida expressão salvo se, caso seja comprovado o dolo, a fraude ou a simulação, é a não homologação tácita da atividade apuratória do contribuinte. Só isso, nada mais.

As consequências da não-homologação tácita podem ser várias, mas nenhuma delas diz respeito à decadência. A não-homologação autoriza, por exemplo, a exigência de ofício, no prazo decadencial (CTN, art. 173), do tributo sonegado com a multa qualificada de 150%, estabelecida pelo inc. II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, sem prejuízo da representação fiscal para fins penais, diferentemente da revisão também autorizada pelo inc. V, do art. 149, do CTN, por simples omissão ou inexatidão, quando a multa a ser aplicada é a de 75%, estabelecida pelo inc. I, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Esse entendimento de transferência do *dies a quo* do prazo decadencial institui ao arrepio da lei o que se poderia denominar de decadência condicionada, na qual é forçoso admitir que, mesmo tendo transcorrido o prazo de 5 anos da suposta decadência do art. 150 do CTN, esta não seria definitiva, pois, a qualquer momento, antes de decorrido o prazo do art. 173 do CTN, poderia o Fisco revisar o lançamento tacitamente efetuado para verificar a ocorrência ou não de dolo, fraude ou simulação e, em constatando-os, efetuar o lançamento.

Tal entendimento é inadmissível no nosso ordenamento jurídico, no qual a decadência é sempre definitiva, sendo, inclusive, um dos motivos de extinção, com julgamento do mérito, de ações civis (CPC, art. 269, inc. IV). O



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10240.000043/2003-77

Acórdão nº. : 102-47.264

entendimento da decadência condicionada, *mutatis mutandis*, implicaria em ter que reconhecer, na hipótese, a possibilidade de extinção condicionada de uma ação civil, o que seria um absurdo jurídico.

Essa decadência condicionada cria, portanto, esse conflito, ao considerar que um fato gerador, após o decurso do prazo de 5 (cinco) de sua ocorrência, poderia ou não estar atingido pela decadência, dependendo da existência ou não de dolo, fraude ou simulação, que poderiam ser verificados posteriormente à suposta decadência do art. 150 do CTN.

O referido entendimento tem levado algumas Câmaras do Conselho de Contribuintes a considerar, quando existe multa qualificada, que o julgamento da decadência depende de preliminarmente se verificar se o colegiado vai ou não manter essa multa exasperada. Se mantiver, o lançamento não estaria atingido pela decadência. Se não mantiver, estaria atingido pela decadência. Ou seja, a decadência está condicionada à manutenção ou não pelo colegiado da multa qualificada, situação que constitui verdadeiro absurdo.

Consigna-se ainda que a falta de pagamento antecipado, parcial ou total, do tributo não interfere na decadência.

A constituição e a extinção de crédito tributário são institutos distintos, não sendo a extinção, no caso, decorrente do pagamento antecipado, pré-requisito da constituição. A extinção do crédito tributário, entretanto, exige como pré-requisito a constituição e a quitação do tributo, pois não se pode extinguir crédito que não existe no mundo jurídico e aquele que, existindo, ainda não tenha sido pago.

A extinção definitiva do crédito tributário pode ocorrer, tanto pelo pagamento antecipado (CTN, art. 156, inc. VII), como pelo pagamento após o lançamento (CTN, art. 156, inc. I), ainda que por homologação.

A natureza jurídica do lançamento por homologação tácita não se altera em decorrência da existência ou não do pagamento antecipado, pois o que se homologa é a atividade. A jurisprudência do Conselho de Contribuintes é nesse



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10240.000043/2003-77
Acórdão nº. : 102-47.264

sentido, conforme se constata das partes das ementas dos acórdãos abaixo transcritas:

"(...) A ausência de recolhimento não desnatura o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não o recolhimento de tributo." (Ac 108-06992 e 108-06907).

" (...) A ausência de recolhimento da prestação devida não altera a natureza do lançamento, já que o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo." (Ac 101-92642).

(...) A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. (...) (Ac 108-05125).

Apesar do exposto, existem decisões administrativas e judiciais admitindo que se houver pagamento antecipado, o "*dies a quo*" da decadência seria o da data da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º), e que, se inexistir, seria o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, inc I).

Se a ausência de pagamento do tributo não interfere na homologação, não existe razão para, no entendimento de que o art. 150 do CTN trataria de decadência, condicionar a data de início do prazo decadencial ao pagamento do tributo.

O entendimento de que o que se homologa é o pagamento, apesar de o art. 150 do CTN dispor expressamente que o que se homologa é a atividade exercida pelo contribuinte, decorre, como esclarece Hugo de Brito Machado, *in* Curso de Direito Tributário, 22ª edição, Malheiros Editores, 2003, pág. 157, do fato de que quando a legislação tributária não obrigava o sujeito passivo a prestar previamente as informações, o Fisco só tomava conhecimento da atividade por ele desenvolvida, da existência da obrigação tributária e do respectivo imposto por intermédio do pagamento.

Concluindo, temos que a ausência, total ou parcial, de pagamento não interfere na homologação tácita e não tem qualquer reflexo no *dies a quo* do prazo decadencial, que é sempre aquele estabelecido pelo art. 173 do CTN, bem assim que inexistem os conflitos aparentes de normas que emergiram na análise da

AR



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10240.000043/2003-77

Acórdão nº. : 102-47.264

matéria, que decorrem apenas da interpretação equivocada de que o art. 150 do CTN trataria de decadência.

Também não procede o entendimento de que o prazo decadencial se iniciaria a contar da data da entrega da declaração

A entrega da declaração, por si só, não é fato que possa fazer com que essa data seja considerada como de início da contagem do prazo decadencial, ressalvada a hipótese de a lei estabelecer que, concomitantemente com esse ato, se efetua também a notificação do lançamento do respectivo imposto ou de medida preparatória indispensável ao seu lançamento, atos esses que se enquadrariam nas disposições do parágrafo único do art. 173 do CTN.

É o que ocorria com a legislação anterior que estabelecia que a notificação do lançamento era efetuada no ato da entrega da declaração de rendimentos, através do Recibo de Entrega de Declaração e Notificação de Lançamento, conforme se constata da transcrição abaixo da notificação que integrava o referido recibo:

“NOTIFICAÇÃO

O declarante acima identificado fica notificado, de acordo com os artigos 629 e 758-I do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, a pagar o saldo do imposto, expresso em OTN, na forma do artigo 10 da Lei nº 7450/85, com a redação dada pelo artigo 2º do Decreto-Lei nº 2396/87, constante deste documento, no prazo estabelecido, em quota única ou em até 8 quotas. Não sendo paga a quota única até a data de seu vencimento ou vencida uma quota e não paga até o vencimento da seguinte, poderá ser considerada vencida a dívida global, correndo o prazo de 30 dias para a cobrança amigável, nos termos do artigo 695 do citado Regulamento. Não obstante, se antes de encaminhado o débito para a cobrança executiva, o contribuinte efetivar o pagamento das quotas vencidas com os acréscimos legais, o parcelamento fica automaticamente restabelecido.”

Nesse caso, juntamente com a entrega da declaração de rendimentos também ocorria, por uma ficção jurídica, a notificação do lançamento do imposto, então denominada de auto-notificação, que se enquadrava nas disposições do parágrafo único do art. 173 do CTN, antecipando o *dies a quo* do prazo decadencial do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10240.000043/2003-77
Acórdão nº. : 102-47.264

lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173) para a data dessa notificação, que ocorria simultaneamente com a entrega da declaração de rendimentos.

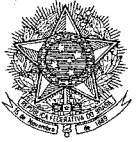
Entretanto, com o advento da Lei nº 7.713, de 1988, e alterações posteriores, quando da entrega da Declaração de Ajuste Anual tem-se somente o Recibo de Entrega, não havendo mais a Notificação de Lançamento. Isso, contudo, passou despercebido, fazendo com que muitos continuassem, sem amparo legal, entendendo que o dia de início do prazo decadencial seria o da entrega da declaração de rendimentos.

Também não encontra respaldo legal o entendimento de que, no caso do imposto de renda da pessoa física - IRPF, o "*dies a quo*" do prazo decadencial estabelecido pelo CTN (art. 173, inc. I), ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, poderia ser interpretado como sendo o primeiro dia do mês seguinte, pelo fato de a Lei nº 7.713, de 22/12/1988, ter estabelecido que a tributação do IRPF seria efetuada mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital fossem percebidos.

Primeiro, porque a palavra "exercício" refere-se á exercício fiscal, que corresponde ao ano civil, que na linguagem tributária equivale a ano-calendário. Depois, porque a Lei nº 7.713/88, por ser lei ordinária, não pode alterar as disposições do art. 173 do CTN, que, de acordo com a Constituição Federal de 1988, tem *status* de lei complementar, tratando, inclusive, de normas gerais de Direito Tributário, aplicáveis às três esferas de Poder.

Assim, ainda que a tributação do imposto de renda da pessoa física fosse exclusivamente mensal, que atualmente não é, a data de início do prazo decadencial seria o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado estabelecido pelo art. 173 do CTN.

O mesmo ocorre, por exemplo, na apuração do ganho de capital na alienação de bens e direitos e dos ganhos líquidos no mercado de renda variável, cuja tributação é mensal e exclusiva.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10240.000043/2003-77

Acórdão nº. : 102-47.264

Nesses casos, independentemente de o contribuinte pagar ou não tempestivamente o respectivo imposto, a contagem do prazo decadencial somente se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173), que, ressalvadas as exceções relativas aos últimos meses do ano, coincide com o primeiro dia do ano-calendário seguinte ao das operações.

Excepcionam essa regra geral, por exemplo, as operações realizadas nos meses de novembro e dezembro, na hipótese em que o prazo para pagamento do imposto seja até o último dia útil do mês seguinte. Nessas situações o Fisco não poderia efetuar o lançamento para exigir o tributo antes do término dos referidos prazos, que se encerrariam no último dia útil dos meses subseqüentes, fazendo com o exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ser efetuado não coincida com o ano-calendário seguinte ao das operações, dilatando em um ano o prazo decadencial relativamente as demais operações do gênero do mesmo ano-calendário.

A contagem do prazo decadencial do IRPF a partir do mês seguinte ao do recebimento dos rendimentos tem sido rejeitada administrativamente em virtude da Lei nº 8.134, de 27/12/1990, ter retornado o IRPF à sistemática anterior, ou seja, de se apurar o imposto a pagar ou a restituir por ocasião da declaração de ajuste anual, e considerar o imposto pago ou recolhido mensalmente como mera antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual.

Na hipótese de omissão de rendimentos em que nenhuma atividade apuratória foi informada ao Fisco (falta de declaração), nada há a homologar, inexistindo, portanto, o lançamento por homologação, como se depreende da própria palavra "homologar" que, segundo o dicionário "Novo Aurélio", significa confirmar ou aprovar, o que implica a necessidade de prévia existência e conhecimento daquilo que se vai homologar.

Esse fato também não interfere no prazo decadencial, que será de 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10240.000043/2003-77
Acórdão nº. : 102-47.264

poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173), pois, para fins da decadência, é irrelevante se houve ou não falta de declaração ou omissão total ou parcial de rendimentos.

Finalizando, temos que, relativamente ao IRPF, o prazo decadencial do imposto de renda, em qualquer hipótese, tem sempre como "*dies a quo*" o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, inc. I), devendo ser rejeitadas as alegações embasadas no entendimento de que o marco inicial da decadência poderia ser contado a partir do primeiro dia:

a) do mês seguinte ao da percepção dos rendimentos (fato gerador), em virtude de a legislação ordinária ter instituído a apuração e o pagamento antecipado mensal do IRPF;

b) do mês seguinte ao da percepção dos ganhos de capital na alienação de bens e direitos e nas operações no mercado de renda variável, por serem as respectivas tributações mensal e exclusiva;

c) do ano subsequente àquele em que os rendimentos forem percebidos, em virtude de o fato gerador do IRPF ocorrer em 31 de dezembro do ano-calendário; e

d) seguinte à data de encerramento do prazo para entrega da Declaração de Ajuste Anual, por não se constituir este fato em medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único).

Em face do exposto, rejeito a preliminar de decadência, em virtude de o lançamento do IRPF do exercício de 1998, ano-calendário de 1997, efetuado em 07/02/2003 (ciência em 17/02/2003), não estar atingido pela decadência, que somente ocorreria em 31/12/2003.

Registra-se que a ementa do acórdão sobre decadência, conforme determina o Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, é do colegiado, cuja maioria reiteradamente tem decidido que o *dies a quo* do prazo decadencial somente é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado quando for mantida a multa qualificada.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10240.000043/2003-77

Acórdão nº. : 102-47.264

No tocante às alegações de inconstitucionalidade do lançamento, da multa e dos juros, porque seriam confiscatórios e inconstitucionais, devem as mesmas ser rejeitadas, tendo em vista que esses os princípios constitucionais se dirigem ao legislador, para que os observe por ocasião da elaboração das leis.

Após aprovada uma lei, aos servidores compete tão-somente executá-la, conforme determina o princípio da legalidade insculpido no art. 37 da Constituição Federal e na legislação infraconstitucional, em especial nos arts. 3º e 142 do Código Tributário Nacional – CTN, bem assim por ser atribuição exclusiva do Poder Judiciário a apreciação de arguição de inconstitucionalidade de norma legal, conforme previsto nos artigos 97 e 102, I, "a" e III, "b" da Constituição Federal.

Corroborando o exposto o fato de que, depois de encerrado o processo legislativo, o que era um projeto transforma-se em lei, que tem força coercitiva e presunção de constitucionalidade, pois se pressupõe que os princípios constitucionais estão nela contemplados pelo controle *a priori* da constitucionalidade das leis.

O controle *a priori* da constitucionalidade das leis é exercido pelos Poderes Legislativo e Executivo, e, *a posteriori*, pelo Poder Judiciário. No Poder Legislativo é exercido através da Comissão de Constituição e Justiça, que emite parecer acerca da constitucionalidade do projeto de lei, durante o curso do processo legislativo, e visa impedir o ingresso no mundo jurídico de normas eminentemente contrárias à ordem constitucional. No Poder Executivo é exercido pelo Presidente da República, que pode vetar, no todo ou em parte, qualquer projeto de lei revestido, no seu entender, de inconstitucionalidade, conforme o art. 66, § 1º, da CF.

Encerrado o processo legislativo, o que era um projeto transforma-se em lei, que, reprise-se, tem força coercitiva e presunção de constitucionalidade. A partir desse momento, o controle da constitucionalidade é exercido apenas pelo Poder Judiciário, que não participa do controle *a priori* das leis e que o fará, exclusivamente, através de procedimentos fixados no ordenamento jurídico nacional.

Desta forma, para o Judiciário a presunção de constitucionalidade da lei é relativa, devendo, se acionado, apreciá-la, dentro de ritos privativos, e



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10240.000043/2003-77

Acórdão nº. : 102-47.264

inconstitucionalidade, de lei em vigor. Recurso não conhecido (Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria MF nº 55/1998, art. 22A, acrescentado pelo art. 5º da Portaria MF nº 103/2002). (Ac 108-07387).

A Administração Tributária já havia consagrado esse entendimento mediante o Parecer Normativo CST nº 329, de 1970, que traz em seu texto citação da lavra de Tito Rezende, contida na obra “Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias”, de Ruy Barbosa Nogueira – 1965, nos termos que seguem:

“É princípio assente, e com muito sólido fundamento lógico, o de que os órgãos administrativos em geral não podem negar aplicação a uma lei ou um decreto, porque lhes pareça inconstitucional. A presunção natural é que o Legislativo, ao estudar o projeto de lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão da constitucionalidade e chegado à conclusão de não haver choque com a Constituição: só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar novamente aquela questão”.

Em face do exposto, rejeito as alegações de inconstitucionalidade do lançamento, da multa e dos juros.

Registra-se que não procede também a discordância do recorrente no tocante ao depósito recursal, sob a alegação de que o julgamento de primeira instância não seria impessoal e imparcial e que, por isso, o depósito recursal significaria a privação dos seus bens antes do exercício da ampla defesa e uma violação da garantia constitucional do direito de petição e do princípio da isonomia, tendo em vista a ausência de qualquer prova do alegado, bem como pelo fato de a autoridade local ter aceitado arrolamento de bens e encaminhado o recurso ao Conselho de Contribuintes.

Quanto ao pedido de diligência para apurar as alegações do recorrente, consigna-se que, de acordo com o § 1º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72, considera-se não formulado se não preencher os requisitos de admissibilidade estabelecidos pelo inc. IV do referido artigo, a seguir transcrito:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

.....



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10240.000043/2003-77

Acórdão nº. : 102-47.264

IV – as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e qualificação profissional do seu perito.

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.” (g.n.).

O Conselho de Contribuintes já decidiu matéria da espécie, conforme ementa do Acórdão abaixo transcrita:

“PEDIDO DE DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS - Rejeita-se o pedido de diligências quando nos autos há elementos suficientes para o julgamento, bem como o de perícias quando desnecessárias e não formulado conforme o que determina o § 1º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72.” (Ac 106-13329).

Tanto na impugnação como no recurso não foram formulados os quesitos exigidos pela lei e nem informado o nome, endereço e qualificação do perito. Logo, considera-se não formulado o pedido. Além disso, o pedido de diligência deve ser rejeitado quando estão presentes nos autos todos os elementos necessários ao julgamento, como ocorre no presente processo.

Assim sendo, indefiro o pedido de diligência.

Quanto ao mérito, registra-se que o recorrente não comprovou o efetivo pagamento das despesas medica e nem a efetiva prestação dos respectivos serviços.

Além disso, a empresa X-TEC Operações Radiológicas, a que se referem as despesas glosadas, declarou (fls. 46 e 54) que “não conhece e nem nunca prestou serviços de qualquer natureza” ao recorrente, bem assim que as assinaturas constantes das cópias dos recibos que lhe foram apresentados não são do responsável pela empresa (fl. 55).

No mesmo sentido foram as declarações do Sr. Samuel Castiel Jr., ou seja, de que a empresa Samuel Castiel Jr, CNPJ nº 04.083.663/0001-78, “não conhece e nunca prestou serviços de qualquer natureza” ao recorrente (fls. 58 e 59)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10240.000043/2003-77

Acórdão nº. : 102-47.264

Em face do exposto e tudo o mais que dos autos consta, REJEITO a preliminar de decadência, INDEFIRO o pedido de diligência, e, no mérito, NEGOU PROVIMENTO ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 08 de dezembro de 2005.


JOSÉ OLESKOVICZ