



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

Processo nº 10768.008750/2004-43
Recurso nº 170.232 Voluntário
Acórdão nº 2202-01.116 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de abril de 2011
Matéria IRPF
Recorrente MARCOS VISCONTI FIORI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1999

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. EMISSÃO REGULAR. DESCABE ARGÜIÇÃO DE NULIDADE.

Comprovado nos autos que o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF foi regularmente emitido por agente competente e prorrogado nos termos da legislação pertinente, descabe a argüição de nulidade por vício na sua emissão.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PROCEDIMENTOS FISCAIS DE DILIGÊNCIA E FISCALIZAÇÃO. SUBSTITUIÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA FISCALIZAÇÃO. PRESCINDIBILIDADE.

A emissão de MPF-Fiscalização, precedido de MPF-Diligência, por autorizarem procedimentos fiscais distintos e autônomos, prescinde de substituição do auditor responsável pela execução do trabalho, ainda que o segundo tenha sido extinto por decurso de prazo.

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO

Descabe qualquer pedido de diligência estando presentes nos autos todos os elementos necessários para que a autoridade julgadora forme sua convicção, não podendo este servir para suprir a omissão do contribuinte na produção de provas que ele tinha a obrigação de trazer aos autos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. CONDIÇÃO PARA DEFINIÇÃO DO TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL.

A teor do acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 973.733 - SC, sujeito ao regime do art. 543-C do Código de

Processo Civil, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado do tributo ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo não ocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, o prazo decadencial é regido pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Somente nos casos em que o pagamento foi feito antecipadamente, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1999

DECADÊNCIA. RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O Imposto de Renda Pessoa Física é tributo sujeito ao lançamento por homologação e, portanto, nos casos de rendimentos submetidos a tributação no ajuste anual, o direito da Fazenda constituir o crédito tributário decai após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador, que se perfaz em 31 de dezembro de cada ano, desde tenha havido pagamento antecipado do tributo e não seja constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

DESPESAS MÉDICAS. DEDUTIBILIDADE. CONDIÇÃO.

As despesas médicas pleiteadas pelo contribuinte serão dedutíveis da base de cálculo do imposto, desde que o contribuinte comprove que o serviço foi prestado a ele ou a seus dependentes, bem como que o pagamento foi por ele suportado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga - Relatora

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Antonio Lopo Martinez, Ewan Teles Aguiar, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 14 a 17, integrado pelos demonstrativos de fls. 18 e 19, pelo qual se exige a importância de R\$5.159,23, a título de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora, referente ao ano-calendário 1999.

DA AÇÃO FISCAL

O procedimento fiscal encontra-se resumido no Relatório de Descrição dos Fatos de fls. 21 a 25, no qual o autuante informa que foram glosadas as seguintes deduções (despesas médicas e dependentes):

As despesas declaradas como pagas à empresa GOLDEN CROSS Seguradora S.A, CNPJ 36.155.208/0001-27, no valor de R\$ 8.669,71 (Oito mil seiscentos e sessenta e nove reais e setenta e um centavos), foram então glosadas, tendo sido desconsiderado o documento apresentado pelo contribuinte de fls. 67, em nome de Rosângela Roma Nogueira e que indica os nomes de Thiago Roma Fiori e Bruna Roma Fiori, devido ao fato de o contribuinte viver maritalmente, desde 27/09/1999, com Carla Andréia Barbosa Ivantes, conforme cópia de certidão de fls. 34, e o mesmo não ter comprovado, quando intimado em 06/12/2004, que detém a guarda dos dependentes em questão, nos termos do parágrafo 3º do artigo 35 da lei no. 9.250/95.

A despesa referente a dependentes, no valor de R\$ 2.160 (Dois mil cento e sessenta reais) também foi glosada da declaração do contribuinte pelos mesmos motivos expostos no parágrafo anterior.

A diferença apurada e não comprovada pelo contribuinte no valor de R\$ 7.931,12 (Sete mil novecentos e trinta e um reais e doze centavos), declarada como paga à empresa GOLDEN CROSS Assistência Médica Internacional CNPJ 01.518.211/0001-83, também foi glosada da DIRPF 99, devido às informações prestadas pela empresa Sociedade Recreativa Padre Damião, às fls. 75 a 78.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformado, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 84 a 102, instruída com os documentos de fls. 103 a 127, cujo resumo se extrai da decisão recorrida (fls. 141 e 142):

Após cientificado do Auto de Infração em referência em 21/12/2004 (fl. 80), o Interessado, apresentou em 21/01/2005, as alegações de fls. 84 a 102, valendo-se, em síntese, dos seguintes argumentos:

1) seria nulo o lançamento por desrespeito às regras de emissão dos mandados de procedimento fiscal;

2) seriam nulos os Mandados de Procedimento Fiscal (MPF) emitidos pelo Superintendente da 7ª Região Fiscal da Receita Federal;

3) seria imprópria a expedição de MPF de diligência (MPF-D) no lugar de MPF de Fiscalização (MPF-F), estando viciado todo o procedimento que culminou com a autuação em comento;

4) os Auditores não poderiam ter sido investidos dos poderes conferidos pelo MPF expedido em 06/12/2004 porque figuravam no MPF extinto por decurso do prazo de 24/11/2004, contaminando o procedimento daí decorrente;

5) teria sido imotivadamente avocada pelo Superintendente da 7ª Região Fiscal da Receita Federal a competência para fiscalizar o Autuado, em flagrante desobediência ao artigo 15 da Lei nº 9.784, de 1999;

6) a fiscalização teria sido conduzida pela Difis/SRRF/7ª RF, órgão que não possuiria competência para a condução de ações fiscais contra contribuintes, a teor do art. 116 do Regimento Interno da SRF;

7) teria ocorrido a decadência do direito de a Fazenda efetuar o lançamento tributário para os fatos geradores ocorridos nos primeiros onze meses de 1999;

8) seria indevida a glosa de dependentes levada a efeito pela Fiscalização, não sendo necessária a prova da guarda judicial dos filhos do Interessado para que os mesmos possam ser deduzidos como dependentes, uma vez que não foram declarados como dependentes por sua mãe e a guarda seria compartilhada por ambos os pais;

9) seria legítima a dedução das despesas médicas em nome dos filhos do Contribuinte, tendo em vista que a mãe dos mesmos não os declarou como dependentes nem abateu tais despesas médicas para fins de imposto de renda.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Apreciando a impugnação apresentada, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Rio de Janeiro II (RJ) julgou procedente em parte o lançamento, proferindo o Acórdão nº 13-18.008 (fls. 140 a 147), de 26/11/2007.

A decisão *a quo* rejeitou as preliminares argüidas pelo interessado e no, mérito, restabeleceu a dedução relativa a dependentes e manteve a glosa das despesas médicas.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Notificado do Acórdão de primeira instância, em 28/04/2008 (vide AR de fl. 149), o contribuinte interpôs, em 28/05/2008, tempestivamente, o recurso de fls. 150 a 163, no qual reitera os termos de sua impugnação e aduz:

49. O não aproveitamento de suas despesas médicas pela DRJ se deu porque, segundo aquela i. Turma Julgadora, "o recibo de Plano de Saúde juntado à fl. 67 está no nome de Rosângela Roma Nogueira, constando como dependentes Thiago Roma Fiori e Bruna Roma Fiori, não sendo possível se determinar dentro do montante anual pago à Golden Cross qual a parcela é relativa aos dependentes do Interessado e qual diz respeito a Rosângela Roma Nogueira". Ou seja, "não há como deduzir os

valores constantes da fl. 67 declarados pelo Interessado como pagos à Golden Cross, uma vez que não estão discriminadas as importâncias relativas aos dependentes Thiago Roma Fiori e Bruna Roma Flori".

50. Nesse sentido, insta consignar que o Recorrente, através da Sra. Rosângela Roma Nogueira, já solicitou à prestadora de serviços Golden Cross a citada discriminação dos valores, razão pela qual, vem rogar a esse e. Conselho:

- a) baixe os autos em diligência a fim de que a Delegacia de Fiscalização promova a intimação daquela prestadora de serviços, para que preste tal informação ou,*
- b) admita a juntada do citado documento, cujo fornecimento o Recorrente está providenciando e que será promovida assim que a Golden Cross entregá-lo ao Contribuinte.*

DA DISTRIBUIÇÃO

Processo que compôs o Lote nº 07, distribuído para esta Conselheira na sessão pública da Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de 29/11/2010, veio numerado até à fl. 165 (última folha digitalizada)¹.

Voto

Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Decadência

O contribuinte argúi a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos nos primeiros onze meses de 1999.

Inicialmente, há que se fazer algumas considerações acerca do prazo decadência a ser aplicado aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Com a devida vênia daqueles que pensam diferente, encontra pacificado neste Conselho o entendimento, ao qual me filio, de que o Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, ou seja, aquele em que a lei determina que o sujeito passivo, interpretando a legislação aplicável, apure o montante tributável e efetue o recolhimento do imposto devido, sem prévio exame da autoridade administrativa, conforme definição contida no caput do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, tendo sua decadência regrada, em princípio, pelo § 4º deste mesmo artigo (cinco anos contados da data do fato gerador), independentemente de haver ou não pagamento do tributo.

O referido dispositivo legal exclui do seu escopo expressamente apenas os casos em que for constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplicando-se, nessa hipótese, a regra geral prevista no art. 173 do CTN, inciso I (cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado).

Entretanto, com o advento da Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010, que alterou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009), os julgados no âmbito deste Tribunal deverão observar o disposto nas 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 do Código de Processo Civil, devido a inclusão do art. 62-A, *in verbis*:

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

No que diz respeito ao prazo decadencial para constituição do crédito tributário, assim se pronunciou o Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 973.733 – SC, de 12/08/2009, de relatoria do Ministro Luiz Fux, submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução nº 8/08 do STJ:

EMENTA 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 incorre, 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, iniludivelmente, 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).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

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

Depreende-se, assim, que nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado do tributo ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo não ocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, o prazo decadencial é regido pelo art. 173, inciso I, do CTN, considerando-se que "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo.

Posteriormente, acolhendo os embargos de declaração oposto pela Fazenda Nacional no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 674.497/PR (2004/0109978-2), julgado em 09/02/2010, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, assim se manifestou:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART.173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º 1.1995, expirando-se em 1º 1.2000.

Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

O relator, Ministro Mauro Campbell Marques, esclarece no voto condutor que:

Do acurado reexame dos autos, verifico que razão assiste à embargante.

Sobre o tema, a Primeira Seção desta Corte, utilizando-se da sistemática prevista no art. 543-C do CPC, introduzido no ordenamento jurídico pátrio por meio da Lei dos Recursos Repetitivos, ao julgar o REsp 973.733/SC, Rel Min. Luiz Fux (j. 12.8.2009), reiterou o entendimento no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação não declarado e inadimplido, como o caso dos autos, o Fisco dispõe de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 173, I, do CTN. Somente nos casos em que o pagamento foi feito antecipadamente, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

[...]

Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994.

Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

Conclui-se, assim, que a aplicação do prazo decadencial previsto art. 150, §4º, do CTN passou a ter uma condição adicional, qual seja, a existência de pagamento antecipado de tributo. Inexistindo pagamento antecipado, desloca-se o prazo decadencial para o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 173, inciso I), restando claro que, nos casos de fatos geradores ocorridos no dia 31 de dezembro de cada ano, o lançamento só poderá ser efetuado no ano seguinte.

No caso dos autos, o contribuinte apresentou Declaração de Ajuste Anual informando rendimentos, os quais sofreram retenção na fonte, conforme cópia da declaração apresentada tempestivamente (fls. 6 a 8), e, portanto, foi efetuado o pagamento antecipado de tributo, aplicando-se, dessa forma, o prazo decadencial previsto no §4º do art. 150 do CTN.

Resta apenas examinar a temporalidade do fato gerador, se mensal ou anual.

À época da edição da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, os rendimentos e ganhos de capital eram apurados e tributados **mensalmente**, conforme disposto no art. 2º:

Art. 2 - O Imposto sobre a Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Com o advento da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, voltou-se a apurar o imposto de renda **anualmente**, tendo como base de cálculo todos os rendimentos recebidos ao longo do ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte, como se depreende dos seus arts. 2º, 9º, 10 e 11, a seguir transcritos (grifos nossos).

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

[...]

Art. 9º As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir.

Parágrafo único. A declaração, em modelo aprovado pelo Departamento da Receita Federal, deverá ser apresentada até o dia 25 (vinte e cinco) do mês de abril do ano subsequente ao da percepção dos rendimentos ou ganhos de capital.

Art. 10. A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

II - das deduções de que trata o art. 8º.

Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:

I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);

II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10);

[...]

Atente-se que no art. 2º acima transcrito foi suprimida a palavra “mensalmente” que constava anteriormente na redação do art. 2º da Lei nº 7.713, de 1988, acrescentando-se a ressalva, “**sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11**”, retornando, assim, a tributação a bases anuais. O imposto de renda retido na fonte (exceto os casos de tributação exclusiva) e o carnê-leão, previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 7.713, foram mantidos na Lei nº 8.134, de 1990 (arts. 3º e 4º), como antecipações do imposto apurado anualmente, como se observa pelo teor do art. 5º da citada lei (grifos nossos):

*Art. 5º Salvo disposição em contrário, o imposto retido na fonte (art. 3º) ou pago pelo contribuinte (art. 4º), será **considerado redução do apurado na forma do art. 11, inciso I.***

Conclui-se, assim, que apenas no ano-base 1989 houve a incidência de imposto de renda somente em bases mensais. A partir do ano-base 1990, os rendimentos

recebidos ao longo do ano-calendário, exceto os isentos, os tributáveis exclusivamente na fonte e os de tributação definitiva, voltaram a ser tributados em bases anuais.

Importante destacar que, não obstante um determinado rendimento esteja sujeito à retenção na fonte ou ao carnê-leão, isto por si só não o exclui da tributação anual. Apenas os rendimentos para os quais a lei estabeleça a isenção ou determine a tributação definitiva ou exclusiva na fonte é que estão excluídos da base de cálculo anual.

Por sua vez, o Imposto de Renda Pessoa Física, seja na época em que era apurado em bases mensais ou hoje quando a apuração se dá em bases anuais, **possui fato gerador complexo**, ou seja, só se completa após o transcurso de um determinado período de tempo e abrange um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em **um fato imponível**.

Atualmente, no caso do Imposto de Renda Pessoa Física apurado no ajuste anual, os rendimentos auferidos ao longo do ano-calendário (declarados ou omitidos) devem ser somados para, só então, se calcular o tributo a ser exigido. Desta forma, **o fato gerador se perfaz em 31 de dezembro de cada ano**, momento em que se verifica o termo final do período, para efeitos de determinação da base de cálculo do imposto, nos termos da lei.

Se assim não o fosse, não existiria restituição de imposto de renda retido na fonte a maior ou carnê-leão pago a maior. Ora, como a apuração é anual, apenas com o encerramento do ano-calendário é que se pode saber efetivamente o montante a ser tributado no ajuste anual e apurar se existe saldo de imposto a pagar ou a restituir. Se o imposto de renda retido na fonte ou o carnê-leão não fossem meras antecipações, não poderiam ser deduzidos do imposto apurado no ajuste anual e resultar, se fosse o caso, em saldo de imposto a restituir.

Trata-se de lançamento referente ao ano-calendário 1999, e, conseqüentemente, o prazo decadencial começou a fluir em 31.12.1999, de modo que o lançamento poderia ter sido formalizado até 31.12.2004 (cinco anos da data do fato gerador). Assim, visto que o presente Auto de Infração foi cientificado ao contribuinte em 21/12/2004, conforme Aviso de Recebimento anexado à fl. 80, não ainda havia decaído o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

Mandado de Procedimento Fiscal

O recorrente argúi a nulidade do lançamento, alegando desrespeito às regras de emissão dos Mandados de Procedimento Fiscal pelos seguintes motivos: (a) os MPF teriam sido emitidos pelo Superintendente da 7ª Região Fiscal da Receita Federal; (b) a expedição de MPF de diligência (MPF-D) no lugar de MPF de Fiscalização (MPF-F) seria imprópria; (c) os Auditores não poderiam ter sido investidos dos poderes conferidos pelo MPF expedido em 06/12/2004 porque figuravam no MPF extinto por decurso do prazo de 24/11/2004; (d) a competência para fiscalizar o Autuado, teria sido imotivadamente avocada pelo Superintendente da 7ª Região Fiscal da Receita Federal, em flagrante desobediência ao artigo 15 da Lei nº 9.784, de 1999; e (e) a fiscalização teria sido conduzida pela Difis/SRRF/7ª RF, órgão que não possuiria competência para a condução de ações fiscais contra contribuintes, a teor do art. 116 do Regimento Interno da SRF.

Desde a edição da Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, ato que instituiu o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, o planejamento das atividades de fiscalização dos tributos e contribuições federais a serem executados passou a ser orientado por esta portaria, que traçava as diretrizes gerais a serem observadas pelo órgão, bem como previa o atendimento de demandas externas (solicitações de outros órgãos). Esta portaria foi substituída pela Portaria nº 3.007, de 26 de novembro de 2001, vigente à época dos fatos.

No que diz respeito a competência para emissão do MPF (item “a” e “d”), de acordo com art. 6º da Portaria nº 3.007, de 2001, além do Coordenador-Geral de Fiscalização, estão autorizados a emitir MPF, ou seja, determinar a instauração de ação fiscal o Coordenador-Geral de Administração Aduaneira, o **Superintendente da Receita Federal**, o Delegado de Delegacia da Receita Federal, de Delegacia Especial de Instituições Financeiras, de Delegacia Especial de Assuntos Internacionais e de Delegacia da Receita Federal de Fiscalização, e o Inspetor de Alfândega ou de Inspeção da Receita Federal de Classe Especial.

Dessa forma, nada há de irregular no fato de os MPF terem sido emitidos pelo Superintendente da 7ª Região Fiscal da Receita Federal. Não se trata de avocação de competência, conforme mencionado pela defesa (art. 15 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999), visto que a capacidade legal para emitir o MPF advém da própria norma que disciplina seu uso.

Não obstante a irrisolução do recorrente, verdade é que os critérios e parâmetros de seleção de contribuintes são de competência exclusiva da Administração Tributária que busca atingir seus objetivos institucionais, observados os princípios do interesse público, da impessoalidade, da imparcialidade, da finalidade, da razoabilidade e da justiça fiscal. Não há na legislação nada que obrigue a divulgação destes critérios ou parâmetros de seleção. A princípio, enquanto não houver decaído o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário, todo contribuinte está sujeito a fiscalização, sem exceção.

No que diz respeito à expedição imprópria do MPF-diligência (item b), o parágrafo único do art. 2º da Portaria nº 3.007, de 2001, prevê dois tipos de MPF: MPF-F, no caso de procedimento fiscal de fiscalização, e MPF-D, no caso de diligência, cujos objetivos estão descritos no art. 3º da mesma portaria:

Art. 3º Para os fins desta Portaria, entende-se por procedimento fiscal:

I - de fiscalização, as ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos e contribuições administrados pela SRF, bem assim da correta aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em constituição de crédito tributário ou apreensão de mercadorias;

II - de diligência, as ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual.

Como se percebe, nada há que impeça que uma diligência vise coletar informações que possam servir para a instauração de futura fiscalização. Foi exatamente o que ocorreu no presente caso. Foram emitidos dois MPF: o MPF-Diligência nº 07.1.90.00-2003-02809-1, em 30/12/2003 (fl. 27), e o MPF-Fiscalização nº 07.1.90.00-2004-02275-5, em 06/12/2004 (fl. 1).

No que se refere à alegação de que os auditores indicados no MPF emitido em 06/12/2004, terem figurado no MPF anterior, extinto por decurso do prazo (**item c**), também não assiste razão ao interessado.

Dispõe o art. 15 da Portaria nº 3.007, de 2001, que a extinção do MPF se dá pela conclusão do procedimento fiscal ou pelo decurso do prazo nele previsto, sem que haja a devida prorrogação. Determina, ainda, o art. 16 da mesma Portaria que a extinção do MPF por decurso de prazo, *“não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal”*, devendo, neste caso, ser indicado outro AFRF responsável para a execução do mandado extinto.

Por sua vez, o prazo máximo de validade para a realização dos procedimentos fiscais foi estabelecido no art. 12 da Portaria nº 3.007, de 2001 (cento e vinte dias para o MPF-Fiscalização e sessenta dias para o MPF- Diligência). Esse prazo poderá ser prorrogado, por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na Internet, tantas vezes quantas forem necessárias, *“observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.”* (art. 13 da Portaria nº 3.007, de 2001).

As prorrogações automáticas e registradas no Demonstrativo de Emissão e Prorrogação simplificaram o procedimento adotado anteriormente, não havendo mais emissão de um novo MPF. No início da ação fiscal o contribuinte é formalmente cientificado do MPF, recebendo o código para verificação na internet; a partir daí, tudo o que ocorrer em termos de modificação deste MPF será acessível na internet, por meio deste mesmo e único código, sem que seja necessário nenhuma informação ou comunicação adicional.

No caso dos autos, foi expedido inicialmente o MPF-Diligência nº 07.1.90.00-2003-02809-1, em 30/12/2003, a ser executado até 28/02/2004 (fl. 27). Conforme consulta ao *site* da Secretaria da Receita Federal, realizada em 23/03/2011, houve o devido registro eletrônico das sucessivas prorrogações até 22/06/2005.

O MPF-Fiscalização nº 07.1.90.00-2004-02275-5 foi emitido em 06/12/2004 (fl. 1) e, portanto, dentro da validade do MPF anterior, e foi prorrogado regularmente até 30/01/2006, conforme pesquisa realizada no *site* da Secretaria da Receita Federal, em 23/03/2011. Como se percebe, não houve descontinuidade de prazo na emissão dos dois MPF (diligência e fiscalização). Ademais, como se trata de procedimentos fiscais distintos e autônomos (diligência e fiscalização), um não pode ser considerado continuidade do outro, razão pela qual não se aplica o art. 16 da mesma portaria, não havendo, portanto, necessidade de se indicar outro fiscal para execução do procedimento de fiscalização.

Por fim, no que diz respeito a competência da Difis/SRRF/7ªRF para a condução de ações fiscais (**item e**), não obstante o contribuinte tenha se referido apenas ao art. 116 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal (aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de Agosto de 2001, que vigorou até a edição da Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005), cabe transcrever o art. 129 do mesmo regimento:

Art. 129. À Difis, ao Sefis, à Safis e ao Sofis das DRF compete:

I - efetuar estudos e coletar informações para identificar a prática de ilícitos de natureza fiscal e adotar medidas para preveni-la ou combatê-la;

II - desenvolver estudos e sugerir medidas para o aperfeiçoamento das operações e procedimentos fiscais;

III - selecionar, mediante critérios técnicos e impessoais, os sujeitos passivos a serem fiscalizados;

IV - efetuar estudos e propor medidas de aperfeiçoamento da metodologia, dos critérios e dos parâmetros de seleção de sujeitos passivos a serem fiscalizados;

V - efetuar o preparo da ação fiscal com as informações necessárias à sua realização;

VI - manter arquivo com informações de sujeitos passivos fiscalizados, mediante a elaboração de dossiês; VII - disseminar informações de interesse fiscal aos demais setores da Unidade;

VIII - manter controle de contribuintes inidôneos, na área de sua competência;

IX - efetuar previsão, requisição, guarda e distribuição de selos de controle, bem assim o acompanhamento de seu uso; (Redação dada pela Portaria MF nº 374, de 7 de dezembro de 2001)

X - executar os procedimentos de fiscalização de sujeitos passivos selecionados previamente;

XI - revisar as declarações apresentadas pelos sujeitos passivos e fazer os lançamentos decorrentes dos procedimentos de malha fiscal;

XII - elaborar o processo administrativo fiscal de constituição de crédito tributário, decorrente do procedimento de fiscalização, bem assim o processo de representação fiscal para fins penais;

XIII - elaborar processo de arrolamento de bens, em decorrência do procedimento de fiscalização, ou propor medida cautelar fiscal, nas situações em que couber;

XIV - executar os procedimentos de diligência e perícia no interesse da fiscalização ou para atendimento de exigência de instrução processual; e

XV - controlar e avaliar as ações de fiscalização na Unidade e a qualidade dos procedimentos fiscais.

Depreende-se, assim, que além das competências específicas (art. 116), a Divisão de Fiscalização (Difis) tem as mesmas competências dos Serviços de Fiscalização, dentre elas, a realização de diligências e de procedimentos fiscais.

Destarte, rejeita-se a preliminar de nulidade por irregularidade na emissão do MPF.

Despesas Médicas

Está em discussão a glosa das despesas médicas referente ao valor declarado como pago empresa GOLDEN CROSS Seguradora S.A. e a diferença apurada e não comprovada como paga à empresa GOLDEN CROSS Assistência Médica Internacional, nos montantes de R\$8.669,71 e R\$7.931,12, respectivamente.

Sobre o assunto, cabe transcrever o art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

[...]

§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

[...]

De acordo com o dispositivo legal acima transcrito, podem ser deduzidos da base de cálculo do ajuste anual os pagamentos efetuados pelo contribuinte a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, bem como os pagamentos efetuados aos planos de saúde, **desde que relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.**

Em relação ao valor pago à empresa GOLDEN CROSS Assistência Médica Internacional, o contribuinte havia declarado R\$9.121,68 (vide cópia da declaração à fl. 8). A empresa GOLDEN CROSS Assistência Internacional de Saúde LTDA. informou, à fl. 65, que o contribuinte era beneficiário de um plano empresa, através de contrato coletivo de plano de assistência médica, no qual a Sociedade Recreativa Padre Damião, CNPJ 68.647.544/0001-83, consta como contratante do plano e, portanto, somente ela poderia informar os valores pagos pelo interessado. De acordo com os documentos apresentados pela Sociedade Recreativa Padre Damião (fls. 75 a 78), o valor pago pelo contribuinte no ano-calendário 1999 para o plano de saúde contratado junto à GOLDEN CROSS foi R\$1.190,56.

Assim, pelo que dos autos consta, o contribuinte não comprovou o valor total declarado como pago à GOLDEN CROSS Assistência Médica Internacional, razão pela qual mantém-se a glosa de R\$7.931,12.

No que tange ao valor pago a GOLDEN CROSS Seguradora S.A, o contribuinte havia declarado R\$8.669,71 (vide cópia da declaração à fl. 8). Atendendo à intimação fiscal, a prestadora do serviço informou que (fl. 59):

*Em atendimento ao Termo de Intimação em referência, lavrado por este Órgão, contra a **GOLDEN CROSS SEGURADORA S/A (CNPJ nº 36.155.20810001-27)**, informamos que efetuamos pesquisa em nossos registros e não localizamos créditos referentes ao pagamento de mensalidade, à título de seguro-saúde, efetuados pelo SR. MARCOS VISCONTI FIORI (CPF nº 809.081.797-15), nos anos calendários de 1999 a 2003.*

O contribuinte apresentou o documento de fl. 67, no qual está consignado que a Sra. Rosângela Roma Nogueira é titular de plano de saúde junto à GOLDEN CROSS, CNPJ 36.155.208/0001-27, tendo como dependentes Thiago Roma Fiori e Bruna Roma Fiori, filhos do contribuinte e restabelecidos como seus dependentes pela decisão de primeira instância. No referido documento estão listados pagamentos efetuados no ano-calendário 1999, no total de R\$3.798,40, valor bem inferior ao declarado.

Como já salientado no acórdão recorrido, o documento emitido em nome de terceiro, no caso a Sra. Rosângela Roma Nogueira, não é documento hábil para comprovar que o contribuinte suportou, de fato, os gastos com o plano de saúde de seus filhos. Ademais, os valores foram informados de forma globalizada e, portanto, não como identificar o valor referente à titular do plano e a cada dependente. Convém repisar que apenas as despesas médicas cujo ônus tenha sido comprovadamente arcado pelo contribuinte e que se referiam a ele ou a seus dependentes podem ser deduzidas.

Quanto à menção feita as orientações constantes do “Perguntas e Respostas do Imposto de Renda Pessoa Física”, peço vênha ao relator *a quo* para transcrever e tomar como minhas as razões por ele expostas em seu voto (fl. 146):

Para embasar seus argumentos, o Interessado cita em sua impugnação regra constante do "Perguntas e Respostas do Imposto de Renda Pessoa Física" que possibilitaria a dedução de despesas médicas dos dependentes, cujos recibos tivessem sido emitidos em nome do outro cônjuge.

Repise-se que tal entendimento se refere às despesas médicas dos dependentes e do cônjuge, não podendo ser aplicada a situações diversas.

No mesmo diapasão, o entendimento exposto na pergunta 356 do Perguntas e Respostas de 2007 autoriza a dedução como despesa médica de plano de saúde de cônjuge e filhos que apresentem declaração em separado, mas que possam ser considerados dependentes para fins de imposto de renda, desde que esse cônjuge e os filhos não tenham deduzido tais despesas em suas declarações.

No entanto, como o próprio Autuado esclareceu, a mãe dos dependentes declarados, Rosângela Roma Nogueira, não é sua cônjuge, nem companheira. Inclusive, o Interessado declarou como sua dependente, com o código 11 de cônjuge ou companheira, Carla Andréia Barbosa Ivantes.

Conclui-se, dessa forma, que o Autuado não pode deduzir em hipótese alguma despesas médicas de Rosângela Roma Nogueira, por não assumir a condição de cônjuge ou companheira do Contribuinte.

Conclui-se, assim, que agiu com acerto a fiscalização em glosar as despesas declaradas como pagas a GOLDEN CROSS Seguradora S/A, por falta de comprovação.

Pedido de diligência

Por fim, quanto ao pedido de diligência para intimar a GOLDEN CROSS Seguradora, é certo que pode este Colegiado determinar todas as diligências que julgar necessárias para formar a sua convicção, entretanto, no caso em pauta, não há necessidade, pois todos os elementos essenciais estão presentes nos autos.

No caso das deduções da base de cálculo do ajuste anual, o art. 73 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), estabelece expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprovar ou justificar tais deduções, deslocando para ele o ônus probatório. Assim, não pode uma diligência servir para produzir as provas que estão a cargo do contribuinte e que, apesar das oportunidades que teve quando da interposição da impugnação e do recurso voluntário, não as apresentou.

De tal sorte, cumpre que se indefira o pedido de diligência, uma vez que visa apenas produzir provas que caberiam ao contribuinte apresentar.

Conclusão

Diante do exposto, voto por REJEITAR as preliminares suscitadas pelo recorrente e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga

