



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

Processo n° 10803.000128/2008-47
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2102-002.896 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2014
Matéria IRPF
Recorrente LAUSCEA REGINA VERONEZI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

Estando comprovada a relação de dependência da filha e mãe da contribuinte, é de ser restabelecida a glosa de despesas médicas quanto aquelas, tendo em vista que somente foram glosadas por ausência de comprovação da dependência.

DECADÊNCIA. DECISÃO DEFINITIVA DO STJ SOBRE A MATÉRIA. APLICAÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. O Superior Tribunal de Justiça STJ, em acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC (Recurso Especial nº 973.733 SC) definiu que o prazo decadencial 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”(artigo 173, I do CTN); *e da data do fato gerador, quando a lei prevê o pagamento antecipado e este se dá (artigo 150, § 4º, do CTN).*

Para o ano-calendário 2002, verifica-se que o contribuinte apresentou Declaração de Ajuste Anual tempestiva e sofreu a retenção do imposto de renda na fonte. Portanto decaído o direito do Fisco de constituir o crédito tributário.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CRITÉRIO DE APURAÇÃO. RATEIO MENSAL.

O arbitramento dos rendimentos mensais, com a utilização de sistemática de distribuição, por rateio, pela qual os valores constantes da declaração de ajuste anual do contribuinte são distribuídos equitativamente pelos doze meses do ano, constitui presunção dos recursos a serem considerados em

cada mês no cálculo do acréscimo patrimonial, quando o contribuinte, regularmente intimado, não informa os valores mensais.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CUMULAÇÃO. CARNÊ LEÃO.

A cumulação da multa de ofício com a multa isolada, sobre a mesma base de cálculo, acarreta *bis in idem* e é incompatível com o regime estabelecido pelo art. 112, do CTN. Jurisprudência consolidada deste Conselho.

Recurso Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a decadência em relação aos fatos-geradores ocorridos no ano-calendário de 2002, restabelecer a despesas médicas no valor de R\$1.010,00 no ano-calendário de 2003 e excluir do lançamento a multa isolada concomitante, nos termos do voto da relatora. Declarou-se impedido o Conselheiro Rubens Maurício Carvalho.

(Assinado digitalmente)

Jose Raimundo Tosta Santos - Presidente

(Assinado digitalmente)

Alice Grecchi - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Alice Grecchi, Jose Raimundo Tosta Santos, Núbia Matos Moura, Atilio Pitarelli e Rubens Maurício Carvalho, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração contra a contribuinte acima qualificada, relativo aos exercícios 2003, 2004, 2005 e 2006, que exige crédito tributário no valor de R\$ 198.530,49, acrescida multa de ofício no percentual de 150% e juros de mora.

Conforme se depreende do Auto de Infração às fls. 2.371/2.388, a autoridade fiscal em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela contribuinte, efetuou lançamento de ofício, tendo em vista a apuração das seguintes infrações:

a) Omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, conforme abaixo especificado:

a.1) nos valores de R\$ 94.909,09, R\$ 14.230,60 e R\$ 957,81, nos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005, recebidos de Sul América Companhia de Seguro Saúde, conforme documentos de fls. 982/983;

a.2) no valor de R\$ 141,00, no ano-calendário de 2004, recebido de Solvay Indupa do Brasil S/A, haja vista os valores constantes da DIRF de fl. 2.367;

a.3) no valor de R\$ 122,78, no ano-calendário de 2004, recebido de Uniodonto do ABC Coperativa Odontológica, haja vista os valores constantes da DIRF de fl. 2.368;

a.4) no valor de R\$ 153,74, no ano-calendário de 2004, recebido de Previdência Sociedade de Previdência Privada, conforme documento de fl. 961;

a.5) no valor de R\$ 22,04, no ano-calendário de 2004, recebido de Bradesco Saúde S/A, conforme informação em DIRF em documento de fl. 2.369;

a.6) no valor de R\$ 261,12, no ano-calendário de 2004, recebido de Sul América Serviços Médicos S/A, conforme documento de fl. 964).

b) Omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, nos valores de R\$ 2.037,00, R\$ 7.923,00 e R\$ 1.235,00, nos anos-calendário 2002, 2004 e 2005, respectivamente, em decorrência das diferenças apuradas entre os valores declarados pela fiscalizada em suas Declarações de Ajuste Anual e os apurados através dos Mandados de Procedimento Fiscal Extensivo encaminhados a todos os contribuintes que declararam em suas Declarações de Ajuste Anual terem efetuado algum pagamento à fiscalizada pela prestação de serviços odontológicos, conforme planilha de fls. 907/910;

c) Dedução indevida da Contribuição à Previdência Oficial, no ano-calendário de 2003, no valor de R\$ 230,00;

d) Dedução indevida de dependentes, nos anos-calendário 2002 e 2003, de nomes Thereza Leopoldina Alvarez Veronezi (Declarações de Ajuste Anual Exercícios 2003 e 2004) e Eduarda Veronezi Prata Caobianco (Declaração de Ajuste Anual Exercício 2004), por falta de comprovação da relação de dependência;

e) Dedução indevida de despesas médicas, no ano-calendário de 2003, no valor de R\$ 1.010,00, por se referirem a despesas médicas efetuadas com pessoas não dependentes comprovadamente;

f) Dedução indevida de despesas do Livro Caixa, no ano-calendário de 2005, no valor de R\$ 17.442,18;

g) Dedução indevida de Previdência Privada/Fapi, no ano-calendário de 2002, no valor de R\$ 1.440,00;

h) Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, nos anos-calendário 2002 e 2004, nos valores de R\$ 95.995,20 e R\$ 12.037,87, respectivamente;

i) Falta de recolhimento do imposto a título de carnê-leão, no anos-calendário de 2002, 2003, 2004 e 2005.

Em fls. 2.389/2.404, consta o Termo de Verificação de Infração, onde a fiscalização informa o desenrolar dos fatos de forma circunstanciada.

Cientificada da exigência tributária na data de 10/12/2008, por via postal - AR de fl. 2.411, e, inconformada com o lançamento lavrado pelo fisco, a autuada apresentou impugnação, acompanhada dos documentos 2.455 e seguintes, alegando, em síntese que:

1) houve cerceamento do direito de defesa, pois, nas intimações fiscais datadas de 06/12/2007 e 25/02/2008, não foi fixado prazo para a apresentação das justificativas e documentos;

2) a intimação que não contém prazo para cumprimento não pode ser considerada regular;

3) cita o art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, para constatar que o Imposto de Renda Pessoa Física e a multa isolada não podem ser exigidos no mesmo auto de infração;

4) decaiu o direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário relativo aos fatos anteriores a dezembro de 2003, por ter decaído em face do Imposto de Renda ser fato gerador mensal, bem como, constituir-se em lançamento por homologação;

5) com relação aos rendimentos pagos pela Sul América Companhia de Seguro Saúde, como mencionado no item 37 do Termo de Verificação de Infração de fls. 2.389/2.404, não há prova de pagamento, mas simples relação de pagamentos;

6) deve ser provado no processo o efetivo pagamento dos rendimentos pagos pela Sul América Companhia de Seguro Saúde;

7) com relação aos rendimentos pagos por pessoas físicas, no ano de 2002, aduz a decadência, bem como para a constatação de que, quanto ao lançamento do Sr. Rui Pedro Ap. Russo, CPF 028.871.878-05, no valor de R\$ 1.572,00, carece de prova de ter sido pago integralmente em dezembro de 2002;

8) com relação aos rendimentos pagos por pessoas físicas, no ano de 2003, aduz que, quanto ao lançamento do Sr. Rui Pedro Ap. Russo, CPF 028.871.878-05, no valor de R\$

720,00, carece de prova de ter sido pago integralmente em dezembro de 2003;

9) com relação aos rendimentos pagos por pessoas físicas, no ano de 2004:

- houve duplicidade do pagamento feito pelo Sr. João Ribeiro Neto, CPF 121.558.298-68, no valor de R\$ 5.200,00;

- com relação ao pagamento feito pelo Sr. Rui Pedro Ap. Russo, CPF 028.871.878-05, no valor de R\$ 1.625,00, não há prova de ter sido auferido integralmente em dezembro de 2004;

- junta a prova de rescisão do contrato de aluguel, em 05/05/2004, com o recibo de devolução das chaves do imóvel locado;

- não há previsão legal para o rateio feito pela fiscalização pelos meses do ano de 2004;

10) com relação aos rendimentos pagos por pessoas físicas, no ano de 2005:

- carece de prova o pagamento feito pela Sra. Celina Bortolotti, CPF 068.738.948-85, na sua integralidade em dezembro de 2005, pelo valor de R\$ 2.865,00;

- o cheque no valor de R\$ 2.000,00 foi pago em 26/12/2005 e o cheque pré-datado de R\$ 865,00 foi pago no mês de março de 2006;

- também carece de prova o pagamento feito pelo Sr. Edson Rangel, CPF 035.239.228-28, na sua integralidade em dezembro de 2005, no valor de R\$ 530,00, pois os documentos apresentados na resposta da intimação fazem prova da efetiva disponibilização à contribuinte em 28/09/2005;

11) comprova por meio dos documentos de fls. 2.530/2.531, a relação de dependência de Thereza Leopoldina Alvarez Veronezi (mãe) e Eduarda Veronezi Prata Caobianco (filha), estando também provados as deduções dos gastos realizados com essas duas dependentes;

12) no que concerne à infração de omissão de rendimentos tendo em vista depósitos bancários de origem não comprovada, fala da decadência para o ano de 2002;

13) para o ano de 2004, os valores dos depósitos bancários ficaram abaixo dos limites estabelecidos no inciso II do §

3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, para efeito de tributação;

14) com relação à multa qualificada, informa que não ficou provada a sua conduta fraudulenta;

15) discorda da multa isolada, por não ser cabível sua cobrança após a entrega da Declaração de Ajuste Anual, bem como por não caber o seu lançamento juntamente com a multa de ofício, por serem duas penalidades sobre uma mesma base.

A Turma de primeira instância ao examinar a impugnação da contribuinte proferiu a seguinte decisão, conforme excertos do voto vencido e voto vencedor, transcritos abaixo, fls. 2. 544 e seguintes:

III — SOBRE A EXIGÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA E DE MULTA ISOLADA NO MESMO AUTO DE INFRAÇÃO

[...] No que concerne ao lançamento do tributo e da multa exigida isoladamente, por falta de recolhimento do IRPF a título de carnê-leão, o que ocorre é que, como nos presentes autos, muitas vezes estas são exigências imbricadas que dependem da apreciação dos mesmos fatos. Nesse sentido, nada mais salutar que as duas exigências componham o mesmo processo.

O comando contido no transcrito art. 9º contém regra estritamente procedimental endereçada à Administração Tributária, cujo descumprimento jamais implicará em nulidade de qualquer lançamento. [...]

V — DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA FONTE PAGADORA SUL AMÉRICA COMPANHIA DE SEGURO SAÚDE

Com relação à infração de omissão de rendimentos pagos pela Sul América Companhia de Seguro Saúde, às fls. 2.418/2.419, é acostado arrazoado de tal fonte pagadora, onde informa que, após revisão dos valores informados anteriormente à Repartição Fazendária, constatou divergências com os constantes nos seus registros, inexistindo pagamentos para a autuada nos anos de 2003, 2004 e 2005.

27. Devem os seguintes valores trazidos pela fiscalização serem excluídos da base de cálculo do imposto: [...]

VI – DOS RENDIMENTOS ORIUNDOS DE PESSOAS FÍSICAS

- Ano de 2003

28. Primeiramente, sobre os rendimentos pagos pelo Sr. Rui Pedro Aparecido Russo, no ano-calendário de 2003, conforme documentos de fls. 816/842 e planilha de fl. 909, não foi apurada qualquer diferença a ser tributada; sendo inócua, portanto, a defesa nesse ponto.

- Ano de 2004

[...] Quanto aos rendimentos pagos pelo Sr. Rui Pedro Aparecido Russo, no valor de R\$ 1.625,00, os documentos por ele trazidos ao processo (fls. 818, 821/825, 828/842), em atendimento à intimação fiscal de fls. 816/817, não são conclusivos quanto a valor e data do desembolso.

[...] É pacífico e uníssono que não há como se exigir um imposto lastreado apenas em auto de infração como se o fato infringente estivesse perfeitamente delineado, o que caracteriza uma arbitrariedade, tendo em vista o fato de que os indícios necessariamente não se concretizarão em infração, excetuando-se as hipóteses de presunção legal.

38. Sob esse pórtico, exclui-se a tributação sobre o valor de R\$ 1.625,00.

39. Acerca da alegação de rescisão do contrato de aluguel, conforme documentos de fls. 2.496/2.497, tais fatos em nada influenciaram na presente autuação.

40. Quanto à discordância da contribuinte no que se refere ao rateio feito pela fiscalização dos rendimentos auferidos pelos meses do ano, diga-se que a falta de apresentação dos documentos relativos aos rendimentos recebidos autoriza o Fisco a tal arbitramento, por ser um meio de aproximação da verdade material e não espécie de penalização. Nesse sentido, regulamenta o art. 845, I do Decreto nº 3.000, d e 26 de março de 1999 — Regulamento do Imposto de Renda — RIR/1999.

Ano de 2005

41. Com relação ao pagamento feito pela Sra. Celina Bortolotti, CPF 068.738.948-85, no valor de R\$ 2.865,00, tem razão a contribuinte ao afirmar que o pagamento foi feito através de 2 (dois) cheques: um, de R\$ 2.000,00, pago em 26/12/2005, e outro, de R\$ 865,00, pago em março de 2006, conforme documentos de fls. 605/618.

42. Deve, portanto, ser excluído da base de cálculo do imposto o valor de R\$ 865,00.

43. No que concerne aos rendimentos pagos por Edson Rangel, CPF 035.239.228-28, no valor de R\$ 530,00, a contribuinte tem razão ao informar que o pagamento ocorreu em setembro de 2005. Os recibos de fls. 645 confirmam tal alegação.

44. Faz-se a correção na planilha de fl. 910, deslocando o valor de R\$ 530,00 da coluna do mês de dezembro para a coluna do mês de setembro, do que resultará inexistência de diferença na base de cálculo.

VII — DA GLOSA DE DEPENDENTES

[...] No caso aqui em exame, a litigante comprovou por meio dos documentos de fls. 2.530/2.531, a relação de dependência de Eduarda Veronezi Prata Caobiano (filha) e Thereza Leopoldina ~~Alvares Veronezi (mãe)~~, devendo ser restabelecida a glosa feita

a esse título para o ano-calendário de 2003, no valor de R\$ 2.544,00.

VIII — DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS TENDO EM VISTA DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA

Como se vê, nos dispositivos legais retromencionados, como alegado pela litigante, a fiscalização deixou de observar os ditames legais que regem a matéria, pelo fato dos depósitos junto ao Banco Real (Agência 0818 conta nº 57110856) no mês de fevereiro de 2004, a seguir relacionados um a um, cujo somatório resulta em R\$ 12.037,87, serem de valor inferior ao limite individual de R\$ 12.000,00, de que trata o § 3º, II do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, acima transcrito:

[...]

Sob esse aspecto, assiste razão à impugnante, devendo ser exonerada a cobrança referente a tal matéria.

IX — DA COBRANÇA CUMULATIVA DE MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO

Diante do dispositivo acima citado, depreende-se que duas são as multas de ofício, e que não são excludentes, uma a ser lançada sobre o imposto mensal devido e não recolhido (multa isolada), e outra que incide sobre o imposto suplementar apurado na declaração de ajuste, se for o caso. Isso porque duas são as infrações cometidas, declaração inexata e falta de pagamento do carnê-leão, que têm bases de cálculos distintas.

59. Logo, como a contribuinte deixou de recolher tempestivamente o imposto devido a título de carnê-leão sobre os valores por ela recebidos, é cabível a aplicação das duas multas, a isolada, que deve incidir, sobre o valor do imposto que deixou de ser pago em cada mês do ano-calendário e a incidente sobre o imposto apurado no ajuste anual, que ele informa estar em processo distinto.

X — DA MULTA QUALIFICADA

60. Entendo que neste processo, não está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, cujo diploma legal é o artigo 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme entendimento manso e pacífico na esfera do contencioso administrativo fiscal.

Assim, neste processo, deve o percentual da multa de ofício ser reduzida de 150% para 75%, como previsto no artigo 44, inciso I, da Lei nº. 9.430, de 1996.

[...]

Voto Vencedor

[...] Este voto vencedor, portanto, limita-se a apresentar a tese vencedora desta Terceira Turma de julgamento para a contagem do prazo decadencial e a examinar as questões de mérito controversas para este ano-calendário.

Decadência.

Em relação à decadência suscitada, esta Terceira Turma já firmou o entendimento por maioria que, nos casos de lançamento de ofício, a contagem do prazo dá-se, sempre, seguindo as regras estabelecidas no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, conforme reproduzido abaixo: [...]

O artigo 150, §4º, do mesmo diploma legal, trata da homologação tácita do pagamento, no prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento e este tenha sido corretamente recolhido. Tal norma é reproduzida abaixo, in verbis: [...]

Assim, não havendo recolhimentos antecipados, não se pode falar em lançamento por homologação e o termo inicial da contagem do prazo decadencial segue o artigo 173, I. Da mesma forma, ou seja, remete-se à contagem do artigo 173, I, quando sujeito passivo efetua recolhimento incorreto, pois, em relação à diferença de tributo não paga, o lançamento será de ofício, por meio de lavratura de auto de infração, nos termos do artigo 149, V, do Código Tributário Nacional, e não mais "lançamento por homologação" que se restringiu parcela apurada e paga pelo sujeito passivo. [...]

Pode-se afirmar, portanto, que, nos casos de lançamento de ofício, a contagem decadencial sempre segue a forma estabelecida pelo artigo 173, I e nunca a do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional. [...]

No caso em apreço, em relação ao ano-calendário 2002, para fins de contagem do prazo decadencial, toma-se o termo inicial conforme determinado pelo art. 173, inciso I do CTN, isto é, 01/01/2004, com termo final em 31/12/2008. Como o lançamento de ofício foi efetuado em 10/12/2008, este ocorreu dentro do prazo e não há que se falar em decadência. [...]

Rendimentos Recebidos de Pessoa Física. Multa Isolada.

No ano-calendário 2002, foi lançado como omissão de rendimentos recebidos de pessoa física o valor de R\$ 2.037,00. Esta quantia é decorrente da diferença entre os rendimentos comprovadamente auferidos em dezembro e os rendimentos declarados pelo contribuinte neste mesmo mês.

Em sua impugnação, o contribuinte se insurge contra o valor de R\$ 1.572,00 que teria sido pago por Rui Pedro Russo ao longo de todo o ano-calendário, mas considerado pela autoridade fiscal totalmente em dezembro.

Na análise de idêntica questão ocorrida no ano-calendário 2004, a Dra. Maria do Socorro Costa Gomes entendeu que não foi juntada prova que autorizasse a autoridade fiscal proceder desta forma, haja vista que na declaração apresentada por Rui Pedro

Aparecido Russo (fl. 841) não há discriminação mensal dos pagamentos efetuados impugnante.

Dessa forma, deve ser retirado da base de cálculo do imposto o valor de R\$ 1.572,00, já que o somatório dos rendimentos mensais recebidos de pessoa física declarados supera os valores comprovados pela fiscalização. [...]

Previdência Privada. Depósitos Bancários de Origem não Comprovada.

No lançamento em questão, foi considerada indevida a dedução de R\$ 1.440,00, a título de previdência privada, por falta de comprovação, e omitido o valor de R\$ 95.995,20, apurado com base em depósitos bancários de origem não comprovada.

Como o impugnante não contesta o mérito da glosa nem da omissão, mas tão-somente a decadência do direito de a Fazenda constituir o crédito relativo ao ano-calendário 2002, o lançamento deve ser mantido. [...]

A contribuinte foi cientificada do Acórdão nº 17-32.536 da 3ª Turma da DRJ/SP2 em 10/07/2009 (fl. 2.575).

Sobreveio Recurso Voluntário em 11/08/2009 (fls. 2.576/2.605), desacompanhado dos documentos.

Em síntese, a Recorrente arguiu que:

- a) no julgamento, a relação de dependência foi perfeitamente considerada, e decidido pelo restabelecimento da glosa, mas em relação à glosa de despesas médicas foi totalmente silente, e manteve o valor de R\$ 1.010,00 a título de dedução indevida, devendo o acórdão ser retificado para apreciação e decisão.
- b) em relação à decadência, transcreveu jurisprudência da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, e sustentou que o prazo de decadência para revisão do lançamento do Imposto de Renda Pessoa Física é de cinco anos contados da data do fato gerador.
- c) não cabe lançar multa por falta de recolhimento do Carnê-Leão, após a entrega da Declaração de Ajuste, a jurisprudência é consolidada no sentido de que a exigência da multa isolada só cabe no curso do período base.
- d) aduz que a Instrução Normativa SRF nº 46, de 13 de maio de 1997, ao dispor sobre lançamento de ofício da multa sobre rendimentos sujeitos ao carne-leão, manda aplicar as multas dos incisos I ou II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e não prevê a aplicação de outra multa. Portanto a aplicação da multa por falta de recolhimento mensal - Carnê-Ledo e a multa de ofício

sobre a mesma base de cálculo, contraria a IN da própria Receita Federal.

- e) que não foi apurada diferença a ser tributada de Rendimentos do Trabalho Sem Vínculo Empregatício recebidos de Pessoas Físicas no ano-calendário 2004.
- f) requer que seja declarada nula a decisão de Primeira Instância, por falta de apreciação de uma importante matéria posta em julgamento e pela ausência de decisão sobre a mesma, retornando o processo para a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II, para apreciar a totalidade da impugnação e proferir a respectiva decisão;
- g) ou, como alternativa, seja declarado nulo o lançamento do Imposto de Renda Pessoa Física, do período anterior a dezembro de 2003, feito em nome da requerente, tendo em vista ter decorrido mais de cinco anos do fato gerador, atingido, portanto, pelo instituto de Decadência;
- h) ou, ainda, cancelar o Auto de Infração, uma vez que está provada a inocorrência da diferença de Imposto de Renda Pessoa Física em relação as Declarações de Ajuste apresentadas regularmente;
- i) cancelar o lançamento de multas isoladas.

É o relatório.

Passo a decidir.

Voto

Conselheira Relatora Alice Grecchi

O recurso voluntário ora analisado, possui todos os requisitos de admissibilidade do Decreto nº 70.235/72, motivo pelo qual merece ser conhecido.

Inicialmente, alega a Recorrente que a autoridade lançadora efetuou a glosa de despesas médicas à título de Dedução Indevida da Base de Cálculo, no ano-calendário 2003, e que foi apresentada na impugnação provas da dependência, bem como de todos os comprovantes de despesas médicas, e quanto a este último, foi silente a decisão de primeira instância, mantendo o valor de R\$ 1.010,00.

Consta da decisão *a quo* que “a litigante comprovou por meio dos documentos de fls. 2.530/2.531, a relação de dependência de Eduarda Veronezi Prata Caobiano (filha) e Thereza Leopoldina Alvares Veronezi (mãe), devendo ser restabelecida a glosa feita a esse título para o ano-calendário de 2003, no valor de R\$ 2.544,00”. Portanto, as despesas médicas devem

ser restabelecidas, tendo em vista que somente foram glosadas por se referirem à “*pessoas não dependentes comprovadamente*”, conforme se extrai do Auto de Infração às fls. 2.371/2.388.

Ademais, cabe ressaltar que o voto vencedor *a quo* não excluiu nenhuma das dependentes restabelecidas, limitando-se tão somente a contagem do prazo decadencial e a examinar as questões de mérito controversas para o ano-calendário de 2002.

No que concerne a alegação da Contribuinte de que decaiu o direito do Fisco lançar os fatos geradores ocorridos no ano-base de 2002, dá análise dos autos, verifica-se que há decadência quanto aquele período, conforme será exposto a seguir, estando equivocados os fundamentos do nobre relator do voto vencedor *a quo*.

Entendeu a Turma de Primeira Instância que se aplicaria ao presente caso o inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional, conforme parte do voto vencedor *a quo*, que abaixo transcrevo:

“[...] não havendo recolhimentos antecipados, não se pode falar em lançamento por homologação e o termo inicial da contagem do prazo decadencial segue o artigo 173, I. Da mesma forma, ou seja, remete-se à contagem do artigo 173, I, quando sujeito passivo efetua recolhimento incorreto, pois, em relação à diferença de tributo não paga, o lançamento será de ofício, por meio de lavratura de auto de infração, nos termos do artigo 149, V, do Código Tributário Nacional, e não mais “lançamento por homologação” que se restringiu parcela apurada e paga pelo sujeito passivo. Reproduzo, abaixo, a citada norma:

*Art. 149 — O lançamento é **efetuado e revisto** de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

(...)

*V — quando se comprove **omissão ou inexactidão**, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;” (grifou-se)*

Como o que se homologa é o pagamento, não se pode considerar ocorrida a dita “homologação tácita” quando o contribuinte nada recolheu ou quando houve recolhimento insuficiente, pois não se pode reputar homologado o que não foi pago. Assim, quando há pagamento a menor, opera-se a homologação tácita apenas do pagamento efetuado e, quanto ao restante, à diferença, cabe o lançamento de ofício nos termos do artigo 149, V, do Código Tributário Nacional, segundo a contagem decadencial do artigo 173, I.

Pode-se afirmar, portanto, que, nos casos de lançamento de ofício, a contagem decadencial sempre segue a forma estabelecida pelo artigo 173, I e nunca a do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional. [...]”

De acordo com o Regimento Interno deste Egrégio Conselho (Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009):

“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 543B e 543C 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.”

Ora, como se sabe, a antiga controvérsia sobre o termo inicial de contagem do prazo decadencial está pacificada no âmbito deste Conselho que, por imposição do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, deve aderir à tese esposada pelo STJ no Recurso Especial nº 973.733 SC (2007/01769940), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 imponible, 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 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Assim, nos casos em que houve pagamento antecipado, ainda que parcial, o termo inicial será contado do fato gerador, na forma do § 4º do art. 150 do CTN, a saber:

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.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado este 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.

E na hipótese de não haver antecipação do pagamento o *dies a quo* será contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inciso I, do art. 173 do CTN:

Art. 173 — O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I — do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Cabe frisar, que no caso do IRPF, o fato gerador sobre os rendimentos sujeitos ao ajuste anual aperfeiçoa-se no momento em que se completa o período de apuração dos rendimentos e deduções: 31 de dezembro de cada ano-calendário. Nesse sentido, preceitua a Súmula do CARF nº 38, *in verbis*:

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

Por outro lado, o obrigado sofre retenção do imposto de renda na fonte pagadora ao longo do exercício, à medida que recebe rendimentos tributáveis, ou recolhe o tributo mensalmente, quando sujeitos ao Carne-Leão. Nesse passo, visto que o fato gerador do IRPF só se completa em 31 de dezembro de cada ano-calendário, e que as retenções efetuadas pela fonte pagadora no curso do ano-calendário caracterizam-se como pagamentos antecipados. Sob tal perspectiva, a extinção do crédito tributário deu-se pelo pagamento, segundo disposição expressa do § 1º do art. 150 do CTN, sob condição resolutória de ulterior verificação da exatidão do crédito tributário recolhido (homologação).

Para o ano-calendário de 2002, conforme fls. 65/68, verifica-se que a contribuinte apresentou a sua Declaração de Ajuste Anual de forma tempestiva e sofreu retenção de imposto de renda na fonte. Assim, o prazo quinquenal para constituição de crédito tributário exauriu-se em 31 de dezembro de 2007. Portanto, está decaído o crédito tributário constituído em 10/12/2008 (fl. 2.411), para o ano-calendário de 2002.

Quanto ao arbitramento efetuado pelo Fisco, ratifico a decisão de primeira instância, que bem fundamentou suas razões para manter o arbitramento dos rendimentos mensais, tendo em vista que a contribuinte regularmente intimada, não informou os valores mensais. Assim, a autoridade fiscal se utilizou da sistemática de distribuição por rateio, pela qual os valores constantes da declaração de ajuste anual da Recorrente são distribuídos equitativamente pelos doze meses do ano, constituindo presunção dos recursos a serem considerados em cada mês no cálculo do acréscimo patrimonial.

Por pertinência, cabe transcrever excertos da decisão *a quo*, que aqui tomo como fundamentos de julgar:

“[...] Quanto à discordância da contribuinte no que se refere ao rateio feito pela fiscalização dos rendimentos auferidos pelos meses do ano, diga-se que a falta de apresentação dos documentos relativos aos rendimentos recebidos autoriza o Fisco a tal arbitramento, por ser um meio de aproximação da verdade material e não espécie de penalização. Nesse sentido, regulamenta o art. 845, I do Decreto nº 3.000, d e 26 de março de 1999 — Regulamento do Imposto de Renda — RIR/1999. [...]”

Por fim, verifica-se na autuação impugnada, cobrança da multa exigida isoladamente concomitantemente com a multa de ofício, que voto pelo seu cancelamento, pelo Princípio da Moralidade.

A ausência de declaração de um rendimento, ou seu reconhecimento a menor, demanda a constituição da respectiva obrigação tributária pelo Fisco, mediante lançamento de ofício, e traz como corolário direto a aplicação da chamada “multa de ofício”, que encontra sua legitimidade no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Outrossim, tendo em vista que a interpretação do regime de aplicação de penalidade tributária é regida pelos preceitos contidos no art. 112 do CTN, dispositivo abaixo reproduzido:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I – à capitulação legal do fato;

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação”

Não se pode, desse modo, interpretar literalmente cada enunciado, desprezando a análise sistemática e sua implicação sobre o mesmo contexto fático. Da mesma forma a natureza punitiva do vínculo estabelecido pela autoridade fiscal exige que, dentre as alternativas de interpretação possíveis, seja acolhida aquela mais favorável ao contribuinte.

Nada obstante, esse é o entendimento já assentado no âmbito deste Conselho:

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Exercício 2003, 2004, 2005

OMISSÃO DE RECEITAS DE ALUGUEL. DECLARAÇÃO RETIFICADORA APÓS INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO.

[...]

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício. Precedentes da 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. [...]

(Processo n.º 10909.000897/200786 82CITI; Acórdão n.º 210100.281 fl. 647,2011)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF - Exercício: 2003

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO.

A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art.44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei n 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. Precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Recurso voluntário provido.

(Processo n.º 18471.000571/200586; Acórdão n.º 2802002.160, 2013)”

Com base na fundamentação supra, cabe excluir a multa isolada sempre que o auto de infração a aplicou concomitantemente com a multa de ofício, nesses termos, a multa isolada foi cobrada sobre a omissão de rendimentos da pessoa física, mas também sobre os rendimentos da pessoa física declarados pela contribuinte. Assim, somente há que se falar em concomitância em relação aos rendimentos omitidos, em relação aos quais, a multa isolada deve ser excluída.

Conforme demonstrativos de apuração abaixo, a multa isolada deve ser excluída e/ou mantida nos seguintes termos:

Ano-Calendário 2002 – não houve omissão de rendimentos de pessoa física, portanto, a multa isolada deve ser mantida, no valor de R\$ 69,51. Salienta-se que não há decadência em relação à multa isolada, aplicando-se no caso, o preceituado pelo art. 173 do CTN.

Ano-Calendário 2003 – não ocorreu omissão de rendimentos de pessoa física, logo deve ser mantida a multa isolada no valor de R\$ 730,51.

Ano-Calendário 2004 – a multa isolada deve ser cancelada no valor de R\$ 877,97, uma vez que somente incidiu sobre os rendimentos omitidos de pessoa física, portanto, aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Ano-Calendário 2005 – a multa isolada deve ser reduzida de R\$ 230,15 para R\$ 135,57, excluindo-se a multa isolada incidente sobre a omissão de pessoa física, vez que incidiu concomitantemente com a multa de ofício.

Ante o exposto, voto no sentido de reconhecer a decadência em relação aos fatos-geradores ocorridos em 2002, e no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso para restabelecer a glosa de despesas médicas no valor de R\$ 1.010,00 do ano calendário de 2003 e cancelar da exigência a multa isolada no valor de R\$ 972,55.

(Assinado digitalmente)

Alice Grecchi - Relatora