



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

Processo nº 10840.001011/2007-53
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2202-01.704 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2012
Matéria IRPF
Recorrente MARIA TEREZA DE ANDRADE SICHIERI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA NACIONAL CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. GANHOS DE CAPITAL. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. TERMO INICIAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO.

A tributação das pessoas físicas fica sujeita ao ajuste na declaração anual, em 31 de dezembro do ano-calendário, e independente de exame prévio da autoridade administrativa o lançamento é por homologação, o mesmo se aplica aos ganhos de capital e imposto de renda retido na fonte. Havendo pagamento antecipado o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos contados do fato gerador, que no caso do imposto de renda pessoa física ocorre em 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado e que, nos casos de ganhos de capital e imposto de renda retido na fonte, ocorre no mês da alienação do bem e/ou direito ou pagamento do rendimento. Entretanto, na inexistência de pagamento antecipado ou nos casos em que for caracterizado o evidente intuito de fraude, a contagem dos cinco anos deve ser a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, em conformidade com o art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Somente ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do Código Tributário Nacional.

DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS. REQUISITOS PARA DEDUÇÃO.

As despesas médicas, assim como todas as demais deduções, dizem respeito à base de cálculo do imposto que, à luz do disposto no art. 97, IV, do Código Tributário Nacional, está sob reserva de lei em sentido formal. Assim, a intenção do legislador foi permitir a dedução de despesas com a manutenção da saúde humana, podendo a autoridade fiscal perquirir se os serviços efetivamente foram prestados ao declarante ou a seus dependentes, rejeitando de pronto àqueles que não identificam o pagador, os serviços prestados ou não identificam na forma da lei os prestadores de serviços ou quando esses não sejam habilitados. Desta forma, a apresentação de recibos, emitidos de acordo com a legislação de regência faz prova efetiva a favor do contribuinte, e para desqualificá-los é necessário que a autoridade fiscal indique a existência de algum vício.

Por outro lado, a simples indicação na Declaração de Ajuste Anual de despesas médicas, por si só, não autoriza a sua dedução, mormente quando o contribuinte, sob procedimento fiscal, apresenta recibos médicos, cujos serviços foram prestados para os filhos que não são mais dependentes da declarante para fins de imposto de renda.

DEPENDENTES. FILHOS COM RENDIMENTOS PRÓPRIOS. APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL EM NOME PRÓPRIO.

Os filhos que possuem os requisitos para serem considerados dependentes e que recebam rendimentos próprios somente poderão ser incluídos nessa condição se forem somados seus rendimentos aos dos pais na Declaração de Ajuste Anual destes. A apresentação de Declaração de Ajuste Anual em separado pelos filhos exclui, automaticamente, a possibilidade de figurar como dependentes na Declaração de Ajuste Anual dos pais.

INFORMAÇÃO E COMPROVAÇÃO DOS DADOS CONSTANTES DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. DEVER DO CONTRIBUINTE. CONFERÊNCIA DOS DADOS INFORMADOS. DEVER DA AUTORIDADE FISCAL.

É dever do contribuinte informar e, se for o caso, comprovar os dados nos campos próprios das correspondentes declarações de rendimentos e, conseqüentemente, calcular e pagar o montante do imposto apurado, por outro lado, cabe a autoridade fiscal o dever da conferência destes dados. Assim, na ausência de comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, das deduções realizadas na base de cálculo do imposto de renda, é dever da autoridade fiscal efetuar a sua glosa.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável. O fato de não haver má-fé do contribuinte não descaracteriza o poder-dever da Administração de lançar com multa de ofício rendimentos omitidos na declaração de ajuste.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CARÁTER DE CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa ao lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais. A multa de lançamento de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo

Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal.

INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

Arguição de decadência não acolhida.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a arguição de decadência suscitada pela Recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a título de dedução de despesas médicas o valor de R\$ 18.300,00, nos termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Rafael Pandolfo, Antonio Lopo Martinez, Odmir Fernandes, Pedro Anan Junior e Nelson Mallmann. Ausente justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

MARIA TEREZA DE ANDRADE SICHIERI, contribuinte inscrita no CPF/MF 159.930.688-33, com domicílio fiscal na cidade de Ribeirão Preto, Estado de São Paulo, à Rua Adolfo Serra, nº 1725, casa 3, Bairro Jardim Irajá, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ribeirão Preto - SP, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 43/50, prolatada pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP II, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 54/82.

Contra a contribuinte acima mencionada foi lavrado, em 25/01/2007, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 31/36), com ciência através de AR, em 09/05/2007 (fls. 41), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 21.933,80 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda, relativo ao exercício de 2003, correspondente ao ano-calendário de 2002

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de revisão de Declaração de Ajuste Anual referente ao exercício de 2003 onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 - CONTRIBUIÇÃO À PREVIDÊNCIA OFICIAL: Dedução indevida a título de contribuição à Previdência Oficial. Valor alterado conforme extrato de pagamento da DATAPREV. Observamos que a tributação do imposto de renda é pelo regime de caixa, portanto, foram considerados os pagamentos efetuados no ano calendário de 2.002. Infração capitulada no artigo 8º, inciso II, alínea 'a', da Lei nº 9.250, de 1995.

2 - CONTRIBUIÇÃO À PREVIDÊNCIA PRIVADA E FAPI: Dedução indevida a título de contribuição à Previdência Privada e Fapi. Valor alterado conforme abaixo: (1) - ITAÚ PREV. SEG. SA. - glosado - despesas em nome de não dependente (Ana Carolina). Infração capitulada no artigo 8º, inciso II, alínea 'e', da Lei nº 9.250, de 1995.

3 – DEPENDENTES: Dedução Indevida com dependente(s). Valor glosado conforme abaixo: (1) - Luiz Fernando de Andrade Sichieri - glosado da dependência porque mesmo apresentou, em 28/04/2003, Declaração de Ajuste do Exercício de 2003; (2) - Ana Carolina de Andrade Sichieri - glosada da dependência porque a mesmo apresentou, em 28/04/2003, Declaração de Ajuste do Exercício de 2003. Infração capitulada no artigo 8º, inciso II, alínea 'c', da Lei nº 9.250, de 1995.

4 - DESPESAS COM INSTRUÇÃO: Dedução indevida a título de despesa com instrução. Valor glosado - despesas com não dependentes (Luiz Fernando e Ana Carolina). Infração capitulada no artigo 8º, inciso II, alínea 'b', e § 3 - da Lei nº 9.250, 1995.

5 - DESPESAS MÉDICAS: Dedução indevida a título de despesas médicas. Valor alterado conforme abaixo: (1) - Regis Vianna, no valor de R\$ 1.800,00 - glosado - despesas com não dependente (Luiz Fernando) e também porque não comprovou o efetivo pagamento; (2) - Heloisa Helena Ferreira da Rosa, no valor de R\$ 1.440,00 - glosada- despesas com não dependente (Ana Carolina) e também porque não comprovou o efetivo pagamento; (3) - Márcia Fagundes, no valor de R\$ 4.000,00 - glosada - despesas com não dependente (Ana

Carolina) e também porque não comprovou o efetivo pagamento; (4) - Norival Zoppi, no valor de R\$ 150,00 - glosado - despesas com não dependente (Ana Carolina); (5) - José Bi Volpon, no valor de R\$ 150,00 - glosado - despesas com não dependente (Ana Carolina); (6) - Juçara Montandi, no valor de R\$ 661,12 - alterado para R\$ 368,24, conforme demonstrativo de reembolso da Sul América. Foi glosado o valor de R\$ 292,88 por ser despesas com não dependente (Ana Carolina); (7) - Marcos Virgilio de Lazari, no valor de R\$ 22.800,00 - glosado por não comprovar o efetivo pagamento; observamos, também, que parte da despesa, no valor de R\$ 4.500,00, não poderia ser aceita porque era despesa com não dependente (Luiz Fernando); (8) - Regina Satuile Ogura, no valor de R\$ 2.700,00 - glosada - despesas com não dependente (Ana Carolina) e também porque não comprovou o efetivo pagamento; (9) - Flavia Campos Macedo, no valor de R\$ 6.000,00 - glosada - despesas com não dependente (Ana Carolina) e também porque não comprovou o efetivo pagamento. Conforme reiterados acórdãos do primeiro Conselho de Contribuintes, para se gozar do abatimento pleiteado com base em despesas médicas, não basta a disponibilidade de um simples recibo, sem vinculação do efetivo pagamento, ainda que os emitentes tenham confirmado o atendimento do contribuinte e de seus dependentes. A prova irrefutável da efetividade dos pagamentos seria possível mediante a apresentação de cópias de cheques ou extratos bancários, nos quais constata-se os saques efetuados, coincidentes em datas e valores com os recibos apresentados. Se a comprovação é possível e o contribuinte não a faz, porque não pode ou porque não quer, é lícito concluir que tais operações não ocorreram de fato. Assim, como o contribuinte não apresentou comprovação inequívoca dos pagamentos correspondentes aos serviços prestados, é de se glosar o montante de R\$ 38.740,00. Consignado como dedução a título de despesas médicas. Infração capitulada no artigo 8º, inciso II, alínea 'a', e §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.250, de 1990.

Em sua peça impugnatória de fls. 01/29, instruída pelo documento de fls. 30, apresentada, tempestivamente, em 06/06/2007, a contribuinte, se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que os tributos exigidos pela Fiscalização são daquelas exações cuja legislação determina ao contribuinte o dever de apurar o montante devido e efetivar o conseqüente recolhimento, sem prévio exame da autoridade administrativa. Vindo esta a tomar conhecimento do ato praticado pelo contribuinte, expressamente o homologa, consoante o que estabelece o artigo 150, do Código Tributário Nacional;

- que o § 4º, do mesmo artigo 150, do CTN, fixa em cinco anos o prazo de que dispõe a Fazenda Nacional para homologar o ato praticado pelo sujeito passivo da obrigação de natureza tributária, a contar da ocorrência do fato gerador, se outro termo não for fixado em lei;

- que, nesta linha de raciocínio, então, o prazo de cinco anos com que conta a Fazenda Nacional para efetuar o lançamento dos tributos ora exigidos, sob pena de, não o fazendo, decair o seu direito, é contado a partir da ocorrência de cada fato gerador;

- que, assim sendo, tendo sido efetuado, 31.12.2002, o lançamento por intermédio do Auto de Infração de fls., encontra-se atingido pela decadência e todos os fatos geradores ocorridos anteriormente a dezembro de 2002, protestando o Impugnante pela extinção do alegado crédito fiscal;

- que, portanto, considerando a data da lavratura do Auto de Infração objeto do presente auto, não podem ser considerados devidos os valores referentes aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 31.12.2002, a teor do que dispõe o § 4º, do artigo 150, do CTN, o qual prevê que, expirado o prazo de 05 (cinco) anos contados a partir do fato gerador, considera-se homologado o lançamento e extinto o crédito tributário;

- que o inciso III, do § 1º, do art. 80, do Regulamento do Imposto de Renda, o tratar da dedução na declaração de rendimentos, das despesas médicas, é de clareza meridiana ao assentar a possibilidade de tal procedimento;

- que, no presente caso, a Impugnante apresentou os comprovantes que demonstram, claramente, as despesas médicas e odontológicas efetuadas. Tudo foi realizado em total conformidade com os requisitos exigidos pelo Regulamento do Imposto de Renda, em seu art. 80. Todos os recibos cumprem os requisitos estampados no RIR. Trata-se de fato inegável;

- que, deste modo, somente caberia a exigência de cheques ou extratos bancários para a comprovação das despesas médicas, no caso de não ser possível a prova, por documento, que preencha os requisitos estabelecidos no art. 80. O inciso III, § 1º, do art. 80, do RIR é claro: "... *na falta de documentação*";

- que a legislação vigente, de plano, permite que sejam acrescentados na declaração de ajuste anual os dependentes. É o caso da Impugnante. Salta aos olhos o lançamento de ofício do crédito tributário efetuado pela autoridade administrativa, pois a declaração de ajuste anual está pautada pela legalidade, e, em nenhum momento, a Impugnante usou de atos ilícitos para garantir eventual abatimento no imposto sobre a renda;

- que como se verifica nos autos, os filhos são dependentes e, neste sentido, dá o direito da Impugnante de abater os valores correspondentes à despesas com instrução e despesas médicas;

- que na rara e improvável hipótese de serem superados os argumentos acima, a incidência da TAXA SELIC sobre o suposto débito apontado no auto também não encontra respaldo jurídico;

- que, por outra banda, a multa aplicada, no auto de infração, ofende aos princípios da razoabilidade ou proporcionalidade (art. 5º, inciso LIV) e da proibição do confisco (art. 150, inciso IV), previstos na Constituição Federal.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante a Oitava Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo – SP II conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que, de acordo com o que consta nos autos, a presente autuação foi lavrada em 26/01/2007. Por outro lado, o fato gerador data de 31/12/2002. Não poderia o fisco imputar mora ao contribuinte antes de vencido prazo para entrega de sua declaração de ajuste anual, no exercício 2003. Desta forma, ao processar a declaração, conforme descrito no campo próprio do Auto de Infração, fls. 31, verso, constatou-se irregularidades discriminadas às fls. 32/33, que redundaram no lançamento de ofício de imposto suplementar;

- que no caso de lançamento de ofício a regra aplicável na contagem do prazo decadencial é a estatuída pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional, iniciando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia

ter sido efetuado, portanto a contagem do prazo tem seu termo inicial em 01/01/2004. No entanto, a título de esclarecimento, ainda que se adotasse o prazo do artigo 150, § 4º do CTN, o marco inicial da contagem seria em 01/01/2003 concluindo em 31/12/2007. Afasto, portanto, a preliminar suscitada;

- que conforme se depreende dos dispositivos supracitados, todas as deduções estão sujeitas à comprovação, assim, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução no período assinalado, ao contribuinte cabe o ônus da demonstração inequívoca de que realmente efetuou o pagamento no valor pleiteado;

- que a contribuição previdenciária somente pode ser abatida em relação ao dispêndio efetuado no respectivo ano calendário. Nenhum documento foi apresentado pelo impugnante que demonstrasse o contrário;

- que em relação às despesas efetuadas com não dependentes nenhum documento também foi apresentado que demonstrasse o contrário. Acertadamente, desconsiderou-se os dependentes assim declarados pelo contribuinte, embora alegue relação de parentesco de primeiro grau, pois foi verificado que houve declaração de ajuste em separado, desfazendo assim o direito à dedução, inclusive das despesas relacionadas a eles;

- que também apontou o fiscal que não foi comprovado o efetivo desembolso e ainda que o contribuinte pleiteou deduções de valores que lhe foram reembolsados. Por seu turno o impugnante traz extenso arrazoadado de matéria de direito, sem, contudo, apresentar qualquer documento hábil a desfazer a convicção Fiscal para o lançamento;

- que, de nenhuma forma, há vedação legal para que se exija juros moratórios em percentual maior que 1%, devendo ser aplicado no presente caso o disposto no artigo 13 da Lei nº 9.065/1995 e §3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996;

- que a cobrança de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC) para títulos federais, acumuladas mensalmente, foi fixada pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, artigo 13, portanto sua cobrança não é ilegal;

- que não há, como pretende o impugnante, utilização de tributo com efeito de confisco pela fiscalização, pois se trata de conduta vedada pela Constituição Federal. No caso em tela, se valeu o fisco de norma inibidora da desídia tributária, Art. 44, I, da Lei 9.430/91, em plena vigência no ordenamento jurídico brasileiro, que comina sanção - multa de ofício - à conduta que ofende a legislação do imposto de renda indicada nos autos;

- que uma vez positivada a norma, é dever da autoridade administrativa aplicá-la, não lhe competindo o exame da constitucionalidade das Leis, nem deixar de aplicá-las, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal neste sentido;

- que a multa de 20%, do artigo 61, § 2º da Lei nº 9.430, de 1996, reivindicada pelo impugnante, refere-se à multa de mora para pagamentos em atraso, pagamentos espontâneos, não se confundindo com a multa decorrente do lançamento de ofício, sendo inaplicável ao caso presente.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002

PRELIMINAR. DECADÊNCIA.

Tratando-se de lançamento exi officio, a regra aplicável na contagem do prazo decadencial é a estatuída pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional, iniciando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

GLOSA DE DEDUÇÕES COM DESPESAS MÉDICAS.

O direito às deduções de despesas médicas mediante recibos, quando exageradas, condiciona-se comprovação da efetividade dos serviços prestados, bem como dos correspondentes pagamentos a juízo da autoridade lançadora. Art. 73 do RIR/99.

JUROS SELIC.

Os juros calculados pela Taxa Selic são aplicáveis aos créditos tributários não pagos no prazo de vencimento consoante previsão do § / 0 do artigo 161 do CTN, artigo 13 da Lei n.º 9.065/95 e artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 e Súmula nº 4 do 1º Conselho de Contribuintes.

MULTA DE OFICIO E VEDAÇÃO AO CONFISCO.

No lançamento de ofício a multa a ser aplicada é de 75% conforme estabelece a legislação. Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade administrativa aplica-la, não lhe competindo o exame da constitucionalidade das Leis, nem deixar de aplicá-las, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal neste sentido. Art. 44, I da Lei 9.430/96.

Lançamento Procedente

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 01/06/2009, conforme Termo constante às fls. 51/52, e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em tempo hábil (30/06/2009), o recurso voluntário de fls. 54/82, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

Na Sessão de Julgamento de 30 de novembro de 2010 a 2º TO da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF resolveu, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para que a Repartição Origem tome as seguintes providências:

1 – Que a autoridade fiscal anexe aos autos toda e qualquer documentação referente ao procedimento fiscal realizado (ação fiscal realizada) e que, evidentemente, não conste dos autos, tais como: as intimações realizadas, respostas as intimações, recibos, Declaração de Ajuste Anual das partes envolvidas (contribuinte e dependentes com declaração em separado), documentos apresentados pela contribuinte, etc;

2 – Realização de intimações e diligências julgadas necessárias para formação de convencimento;

Processo nº 10840.001011/2007-53
Acórdão n.º **2202-01.704**

S2-C2T2
Fl. 5

3 - Que a autoridade fiscal se manifeste, em relatório circunstanciado e conclusivo, sobre os documentos e esclarecimentos prestados, dando-se vista a recorrente, com prazo de 10 (vinte) dias para se pronunciar, querendo. Após vencido o prazo, os autos deverão retornar a esta Câmara para inclusão em pauta de julgamento.

Em 07 de novembro de 2011, em atendimento ao pedido da Resolução, foram juntados ao processos os documentos de fls. 91 a 184

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Da análise dos autos do processo se verifica que a ação fiscal em discussão teve início em razão da revisão da Declaração de Ajuste Anual relativa ao exercício de 2003, correspondente ao ano-calendário de 2002, onde a autoridade fiscal revisora entendeu haver irregularidades nas deduções da base de cálculo do imposto de renda (despesas médicas, despesas com instrução, dedução de dependentes, dedução de previdência privada).

Inconformada, em virtude de não ter logrado êxito na instância inicial, a contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, em sua defesa, apresenta a arguição de decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2002, bem como apresenta razões de mérito sobre as deduções glosadas.

Desta forma, a discussão neste colegiado se prende, tão-somente, na arguição de decadência e, no mérito, a discussão se restringe sobre o artigo 8º da Lei nº 9.250, de 1995, que prevê as possibilidades das deduções da base de cálculo do imposto de renda na pessoa física.

De início, cumpre apreciar a questão da preliminar de decadência, relativo ao ano-calendário de 2002 (período de janeiro a maio de 2002), levantada pela suplicante, sob o argumento de que o lançamento de imposto de renda das pessoas físicas é por homologação (§ 4º do art. 150 do CTN) e que nos casos de deduções da base de cálculo do imposto de renda pessoa física o fato gerador é mensal.

Não posso acompanhar o entendimento da suplicante quanto à data ocorrência do fato gerador, pois entendo que o mesmo é anual e a data do fato gerador será sempre o último dia do exercício questionado, qual seja, 31 de dezembro do ano-calendário em questão.

Assim sendo, entendo que imposto lançado (IRPF), considerando a contagem do prazo decadencial na forma mais favorável a recorrente (sem a constatação da ocorrência do evidente intuito de fraude (multa qualificada) e considerando que houve pagamento antecipado de Imposto de Renda de Pessoa Física), não se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (09/05/2007 – fls. 41), de acordo com as regras contidas nos artigos 150, § 4º e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

A decadência em matéria tributária consiste na inércia das autoridades fiscais, pelo prazo de cinco anos, para efetivar a constituição do crédito tributário, tendo por início da contagem do tempo o instante em que o direito nasce. Durante o quinquênio, qualquer atividade por parte do fisco em relação ao tributo faz com que o prazo volte ao estado original, ou seja, no caso de um tributo cujo prazo para sua decadência esteja para ocorrer faltando um dia, e ocorrendo o lançamento por parte do fisco, não há mais que se falar em decadência.

Inércia em matéria tributária é a falta de iniciativa das autoridades fiscais em tomar uma atitude para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de agir, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

É de se esclarecer, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem 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 impondível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, pelo qual se estipulou que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexo) para as pessoas físicas.

Não há dúvidas, de que a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário diminuído das deduções pleiteadas.

Não é sem razão que o § 2º do art. 2º do Decreto nº. 3.000, de 1999 – RIR/99, cuja base legal é o art. 2º da lei nº. 8.134, de 1990, dispõe que: “O imposto será devido mensalmente na medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85”. O ajuste de que trata o artigo 85 do RIR/99 refere-se à apuração anual do imposto de renda, da declaração de ajuste anual, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário.

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, como dito, anteriormente, é de se observar que a Lei nº. 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº. 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do

imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

No caso em discussão, vale a pena traçar alguns comentários acerca do denominado lançamento por homologação, previsto no art. 150, *caput*, do Código Tributário Nacional, no qual o contribuinte auxilia ostensivamente a Fazenda Pública na atividade do lançamento, cabendo ao fisco realizá-lo de modo privativo, homologando-o, conferindo a sua exatidão. Verifica-se, que o grau de participação do particular nesta espécie de lançamento atinge nível de suficiência capaz de compor a pretensão tributária limitando-se a autoridade administrativa competente tão-somente a uma atividade de controle *a posteriori* do procedimento de apuração exercido.

No lançamento por homologação, o direito subjetivo da Fazenda Nacional em constituir créditos tributários decai em cinco anos a contar da ocorrência do fato impositivo, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

A jurisprudência pacificou-se no sentido de que o prazo decadencial para Fazenda Pública constituir crédito tributário no lançamento por homologação é de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do Código Tributário Nacional, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Ora, o próprio Código Tributário Nacional fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da administração tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo determinou o art. 173 do Código, que o prazo quinquenal teria início a partir “do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, a administração tributária preparasse o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o Código, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do Código Tributário Nacional.

Nesta ordem, sempre refutei nos meus votos o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a

modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do Código Tributário Nacional.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do Código Tributário Nacional, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por homologação (...) opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao “conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio Código Tributário Nacional”.

Nos dias atuais esta discussão se tornou irrelevante já que em 21/12/2010, houve a edição da Portaria MF nº. 586, que alterou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009. Diante disso, a redação do art.62 do RICARF dispôs:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça

em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

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

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

Diante disso, resta claro que os julgados proferidos pelas turmas integrantes do CARF devem se adaptar, nos casos de 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, a estes julgados. Assim sendo, a contagem do prazo decadencial é um destes temas.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº. 973.733 – SC (2007/0176994-0), que a contagem do prazo decadencial dos tributos ou contribuições, cujo lançamento é por homologação, deveria seguir o rito do julgamento do recurso especial representativo de controvérsia, cuja ementa é a seguinte:

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 impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se Documento: 6162167 - EMENTA / ACÓRDÃO - Site certificado - DJe: 18/09/2009 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça 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.

Nos julgados posteriores, sobre o mesmo assunto (contagem do prazo decadencial), o Superior Tribunal de Justiça aplicou a mesma decisão acima transcrita, conforme se constata no julgado do AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº. 1.203.986 - MG (2010/0139559-7), verbis:

PROCESSUAL CIVIL. 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. MATÉRIA DECIDIDA NO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA Nº 973.733/SC. ARTIGO 543-C, DO CPC. PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE COBRANÇA JUDICIAL PELO FISCO. PRAZO

QUINQUENAL. TRIBUTO SUJEITO À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA.

1. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "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; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

2. 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, quais sejam: (i) 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; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210).

Documento: 12878841 - EMENTA / ACÓRDÃO - Site certificado - DJe: 24/11/2010 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça 3. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 973.733/SC, sujeito ao regime dos recursos repetitivos, reafirmou o entendimento de que "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). (Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em FALTA O JULGAMENTO AGUARDAR)

4. À luz da novel metodologia legal, publicado o acórdão do julgamento do recurso especial, submetido ao regime previsto no artigo 534-C, do CPC, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008).

5. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado de contribuição social foi omitida pelo contribuinte concernente ao fato gerador compreendido a partir de 1995, consoante consignado pelo Tribunal a quo; (c) o prazo do fisco para lançar iniciou a partir de 01.01.1996 com término em 01.01.2001; (d) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 15.07.2004, data da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito que formalizou os créditos tributários em questão, sendo a execução ajuizada tão somente em 21.03.2005.

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

7. Agravo regimental desprovido.

É de se esclarecer, que na solução dos Embargos de Declaração impetrado pela Fazenda Nacional no Recurso Especial nº. 674.497 - PR (2004/0109978-2), houve o acolhimento em parte do embargo pelo STJ para modificar o entendimento sobre os fatos geradores ocorridos em dezembro cuja exação só poderia ser exigida a partir de janeiro do ano seguinte, verbis:

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 ministro Mauro Campbell Marques, relator do processo, em síntese, assim se manifestou em seu voto:

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.

Desta forma, para lançamentos em que não houve pagamento antecipado, é de se observar que os julgados do Superior Tribunal de Justiça firmaram posição no sentido de que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado corresponde, de fato, ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, 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 Código Tributário Nacional.

Por outro lado, para os lançamentos em que houve pagamento antecipado a contagem do prazo decadencial tem início na data do fato gerador da obrigação tributária discutida.

O caso em questão trata de imposto de renda pessoa física, cujo lançamento é de imposto de renda pessoa física caracterizada por redução indevida da base de cálculo do imposto, por via de consequência o fato gerador do imposto é 31/12/2002 (ajuste anual).

Sob o meu ponto de vista o maior obstáculo neste tipo de interpretação dada pelo Superior Tribunal de Justiça está em definir o que seria considerado “pagamento antecipado” nos futuros julgados por este tribunal Administrativo.

Ora, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o escoamento do prazo do art. 150, § 4º, sem manifestação do Fisco, significa a aquiescência implícita aos valores declarados pelo contribuinte, porque o silêncio, neste caso, é qualificado pela lei, trazendo efeitos. A única diferença de regime está consubstanciada na hipótese em que não há pagamento antecipado, que de acordo com Superior Tribunal de Justiça, se aplicaria, para

efeitos de marco inicial do prazo decadencial, o art. 173, I, do Código Tributário Nacional (regra geral, que deverá ser seguido conforme a interpretação dada pelo STJ), por força do que dispõe o parágrafo único deste mesmo preceptivo. Exaurido o prazo, o Fisco não poderá manifestar qualquer intenção de cobrar os valores. Há, pois, falar-se em decadência nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

No presente caso se torna irrelevante continuar a discussão sobre qual seria o significado de “pagamento antecipado”, já que houve recolhimento de imposto de renda pela recorrente, como restou consignado em sua Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2003 (fls. 170/175) e Auto de Infração (fls. 35/36).

Assim sendo, no ponto de vista dos julgados do Superior Tribunal de Justiça, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é 31/12/2002, já que o fato gerador ocorreu em 31/12/2002. Ou seja, de acordo com a linguagem do Superior Tribunal de Justiça “o termo inicial para contagem do prazo decadencial, nos casos em que houve pagamento antecipado, é a data do fato gerador (31/12/2002), nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. O prazo fatal para a constituição do lançamento ocorreria em 31/12/2007, tendo ocorrido a ciência do lançamento em 09/05/2007, não está decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário questionado.

Somente para fins de argumentação, não aplicável ao presente caso, é de se dizer, que nos casos de arguição de decadência quanto restar caracterizado o evidente intuito de fraude, que não se aplica ao presente caso, já que a multa aplicada é a de ofício normal de 75%, merece transcrição à lição de SÍLVIO RODRIGUES (Direito Civil. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 226):

Age em fraude à lei a pessoa que, para burlar princípio cogente, usa de procedimento aparentemente lícito. Ela altera deliberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir à incidência da norma. O sujeito se coloca simuladamente em uma situação em que a lei não o atinge, procurando livrar-se de seus efeitos.

A simulação consiste na "prática de ato ou negócio que esconde a real intenção" (SILVIO DE SALVO VENOSA. Direito Civil. São Paulo: Atlas, 2003, p. 467), sem necessidade de prejuízo a terceiros (2003, p. 470).

A verificação do fato de determinada vontade tendente a ocultar a ocorrência do fato gerador ou encobrir suas reais dimensões, manifestada de forma efetiva na consecução distorcida das obrigações formais do contribuinte, serve como base material para a verificação da existência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a configuração desse ilícito interessa ao direito tributário na medida em que colabora na determinação da regra da decadência aplicável ao caso concreto.

O fato jurídico da existência ou não de dolo, fraude ou simulação (parte final do art. 150, § 4º, do CTN) deve, para consecução dos objetivos estabelecidos nestes dispositivos, ser constituída na via administrativa, determinando, desse modo, a obrigatoriedade do lançamento de ofício (art. 149, VII, do CTN) ou a impossibilidade da extinção do crédito pela homologação tácita. Deve-se observar que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação só é relevante nos casos de efetivo pagamento antecipado. Se não houver

pagamento antecipado, seja porque o contribuinte não o efetuou, ou porque o tributo por sua natureza se sujeita ao lançamento de ofício, o dolo, a fraude e a simulação hão de ser apurados no procedimento administrativo de fiscalização realizado de ofício, não servindo como hipóteses determinantes no prazo diferenciado de decadência.

Nestes casos o Código Tributário Nacional não fixa um prazo específico para operar a decadência, exigindo um esforço enorme do hermeneuta para a solução dessa questão sem deixar, no entanto, de atender, também, o princípio da segurança nas relações jurídicas, de modo que os prazos não fiquem *ad eternum* em aberto. Os prazos do Direito Civil são inaplicáveis por serem específicos às relações de natureza particular.

A solução mais adequada e pacífica nos tribunais superiores é no sentido de se aplicar à regra do art. 173, I (exercício seguinte) para os casos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (lançamento por homologação); e a regra do art. 173, parágrafo único do Código Tributário Nacional nos demais casos – lançamento não efetuado em época própria ou a partir da data da notificação de medida preparatória do lançamento pela Fazenda Pública .

Embora o prejuízo a terceiro, que, no caso, é a Administração Pública, não seja requisito desses vícios, o fato é que, conforme já dito acima, não se concebe que alguém deles se utilize sem interesse econômico.

Por isso, ainda que tenha havido pagamento, a existência de dolo, fraude ou simulação causa suspeita, razão pela qual o Código Tributário Nacional impede a extinção do crédito tributário no caso da ocorrência desses ilícitos.

É nessa linha que autores como JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, mencionado por EURICO MARCOS DINIZ DI SANTI (Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo: Max Lomonad, 2001, p. 165), assinala que ao direito tributário o que importa não é o dolo, a fraude ou a simulação, mas seu resultado.

Quanto a isso, vale lembrar o que dispõe o art. 136 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Isso, obviamente, não afasta a aplicação de eventuais sanções especificamente pelas condutas dolosas, fraudulentas ou simuladas, conforme se infere, por exemplo, da Lei Federal n.º 8.137, de 1990, e do art. 137 do próprio Código Tributário Nacional.

Sem embargo da exposição feita nesse tópico, costuma-se apontar nessa parte final do § 4.º do art. 150 do Código Tributário Nacional uma lacuna, uma vez que não haveria tratamento legal quanto ao prazo para lançar quando presente dolo, fraude ou simulação (LUCIANO AMARO. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 356; p. 394).

Seguindo esse entendimento, alguns doutrinadores defendem que se deveria aplicar, por analogia, a regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

Assim, por exemplo, PAULO DE BARROS CARVALHO (Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 291):

b) falta de recolhimento, integral ou parcial, de tributo, cometida com dolo, fraude ou simulação – o trato de tempo para a formalização da exigência e para a aplicação de penalidades é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Assim sendo e tendo em vista, que o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco e inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de evidente intuito de fraude (fraude, dolo, simulação ou conluio) deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do Código Tributário Nacional, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

Na questão de mérito, de acordo com a autoridade fiscal lançadora e endossada pela decisão de Primeira Instância a irregularidade praticada pela contribuinte a título de dedução de despesas médicas e mantida no decisório do julgado se restringe à dedução indevida de despesas médicas. Ou seja, decidiu a turma de julgamento que as despesas médicas lançadas na Declaração de Ajuste Anual deveriam ser mantidas diante da falta de comprovação da efetividade do pagamento e/ou da prestação de serviços pelo prestador de serviços.

Nesta fase recursal, a suplicante entende que com relação as despesas médicas e odontológicas decorrentes dos recibos, emitidos pelos profissionais abaixo relacionados, a mesma tem direito a dedução das despesas declaradas e comprovadas, sendo indevida a glosa existente.

Os valores questionados são: REGIS VIANA R\$ 1.800,00; HELOÍSA HELENA FERREIRA DA ROSA R\$ 1.440,00; MARCIA FAGUNDES R\$ 4.000,00; NORIVAL ZOPPI R\$ 150,00; JOSÉ B VOLPON R\$ 150,00; JUÇARA MONTANDI R\$ 661,12; MARCOS VIRGÍLIO DE LAZARI R\$ 22.800,00; REGINA SATUILE OGURA R\$ 2.700,00 e FLAVIA CAMPOS MACEDO R\$ 6.000,00.

Para o deslinde da questão sobre a glosa de despesas médicas se faz necessário invocar a Lei nº 9.250, de 1995, verbis:

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

(...).

II – das deduções relativas:

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

b) a pagamentos efetuados a estabelecimento de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º e 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e

de seus dependentes, até o limite individual de R\$ 1.700,00 (um mil e setecentos reais);

c) à quantia de R\$ 1.080,00 (um mil e oitenta reais) por dependente;

(...).

f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais;

(...).

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

(...).

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;

(...).

Art. 35. Para efeito do disposto nos arts. 4º, inciso III, e 8º, inciso II, alínea “c” poderão ser considerados como dependentes:

I – o cônjuge,

II – o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho;

III – a filha, o filho, a enteada ou enteado, até 21 anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

IV – o menor pobre, até 21 anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial;

V – o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até 21 anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

VI – os pais, os avós ou os bisavós, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;

VII – o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador.

§ 1º Os dependentes a que se referem os incisos III e V deste artigo poderão ser assim considerados quando maiores até 24 anos de idade, se ainda estiverem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau.

§ 2º Os dependentes comuns poderão, opcionalmente, ser considerados por qualquer um dos cônjuges.

§ 3º No caso de filhos de pais separados, poderão ser considerados dependentes os que ficarem sob a guarda do contribuinte, em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente.

§ 4º É vedada a dedução concomitante do montante referente a um mesmo dependente, na determinação da base de cálculo do imposto, por mais de um contribuinte.

Conforme se depreende dos dispositivos supracitados, todas as deduções estão sujeitas à comprovação, assim, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução no período assinalado, ao contribuinte cabe o ônus da demonstração inequívoca de que realmente efetuou o pagamento no valor pleiteado.

Inicialmente se faz necessário esclarecer de que os filhos que possuem os requisitos para serem considerados dependentes e que recebam rendimentos próprios somente poderão ser incluídos nessa condição se forem somados seus rendimentos aos dos pais na Declaração de Ajuste Anual destes. A apresentação de Declaração de Ajuste Anual em separado pelos filhos exclui, automaticamente, a possibilidade de figurar como dependentes na Declaração de Ajuste Anual dos pais.

É de se ressaltar, que a contribuição previdenciária somente pode ser deduzida em relação ao dispêndio efetuado no respectivo ano calendário. Nenhum documento foi apresentado pela recorrente que demonstrasse o contrário.

Em relação às despesas efetuadas com não dependentes, nenhum documento também foi apresentado que demonstrasse o contrário. Acertadamente, desconsiderou-se os dependentes assim declarados pelo contribuinte, embora alegue relação de parentesco de primeiro grau, pois foi verificado que houve declaração de ajuste em separado, desfazendo assim o direito à dedução, inclusive das despesas relacionadas a eles.

No que diz respeito a dedução de despesas médicas, não tenho dúvidas, que legislação de regência, acima transcrita, estabelece que na declaração de ajuste anual poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda os pagamentos feitos, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos, restringindo-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativo ao seu tratamento e ao de seus dependentes. Sendo que esta dedução fica condicionada ainda a que os pagamentos sejam especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e CPF ou CGC de quem os recebeu, podendo na falta de documentação, ser feita indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Como, também, não tenho dúvidas que a autoridade fiscal, em caso de dúvidas ou suspeição quanto à idoneidade da documentação apresentada, pode e deve perquirir se os serviços efetivamente foram prestados ao declarante ou a seus dependentes, rejeitando de pronto àqueles que não identificam o pagador, os serviços prestados ou não identificam na forma da lei os prestadores de serviços ou quando esses não são considerados como dedução pela legislação.

É evidente, que a princípio, a prova definitiva e incontestável da prestação de serviços de saúde é feita com a apresentação de documentos que comprovem a sua realização, como radiografias, receitas médicas, exames laboratoriais, notas fiscais de aquisição de remédios e outras, fichas clínicas. Só posso concordar, que somente são admissíveis, em tese, como dedutíveis, as despesas médicas que se apresentarem com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos. Como, também, se faz necessário, quando intimado, comprovar que estas despesas correspondem a serviços efetivamente recebidos e pagos ao prestador. O simples lançamento na declaração de rendimentos pode ser contestado pela autoridade lançadora.

Tendo em vista o precitado art. 73, cuja matriz legal é o § 3º do art. 11 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório. Mesmo que a norma possa parecer, em tese, discricionária, deixando a juízo da autoridade lançadora a iniciativa.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o suplicante o ônus de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado. Entretanto, uma vez apresentados os recibos em conformidade com a legislação de regência cabe ao fisco, neste caso, obter provas da inidoneidade do recibo.

As despesas médicas, assim como todas as demais deduções, dizem respeito à base de cálculo do imposto que, à luz do disposto no art. 97, IV, do Código Tributário Nacional, estão sob reserva de lei em sentido formal. Assim, a intenção do legislador foi permitir a dedução de despesas com a manutenção da saúde humana, podendo a autoridade fiscal perquirir se os serviços efetivamente foram prestados ao declarante ou a seus dependentes, rejeitando de pronto àqueles que não identificam o pagador, os serviços prestados ou não identificam na forma da lei os prestadores de serviços ou quando esses não sejam habilitados.

Da análise da peça acusatória extrai-se que a negativa para aceitação da dedução de despesas médicas, a seguir relacionadas, diz respeito a não dependência, para fins fiscais, dos filhos Luiz Fernando de Andrade Sichieri e Ana Carolina de Andrade Sichieri, diante do fato de apresentação de Declaração de Ajuste Anual em separado (fls. 176/189): REGIS VIANA R\$ 1.800,00; HELOÍSA HELENA FERREIRA DA ROSA R\$ 1.440,00; MARCIA FAGUNDES R\$ 4.000,00; NORIVAL ZOPPI R\$ 150,00; JOSÉ B VOLPON R\$ 150,00; JUÇARA MONTANDI R\$ 661,12; MARCOS VIRGÍLIO DE LAZARI R\$ 4.500,00; REGINA SATUILE OGURA R\$ 2.700,00 e FLAVIA CAMPOS MACEDO R\$ 6.000,00.

Ora, os filhos que possuem os requisitos para serem considerados dependentes e que recebam rendimentos próprios somente poderão ser incluídos nessa condição se forem somados seus rendimentos aos dos pais na Declaração de Ajuste Anual destes. A apresentação de Declaração de Ajuste Anual em separado pelos filhos exclui,

automaticamente, a possibilidade de figurar como dependentes na Declaração de Ajuste Anual dos pais. Assim sendo é de se manter as glosas acima relacionadas.

Ademais, é dever do contribuinte informar e, se for o caso, comprovar os dados nos campos próprios das correspondentes declarações de rendimentos e, conseqüentemente, calcular e pagar o montante do imposto apurado, por outro lado, cabe a autoridade fiscal o dever da conferência destes dados. Assim, na ausência de comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, das deduções realizadas na base de cálculo do imposto de renda, é dever de a autoridade fiscal efetuar a sua glosa.

Por outro lado, de acordo com a legislação de regência a dedução é condicionada a que os pagamentos sejam especificados e comprovados com documentos que indiquem nome, endereço e número de inscrição no CPF ou no CNPJ de quem os recebeu.

É cristalino, nos autos do processo, que a contribuinte relacionou as despesas médicas pagas ao Dr. Marcos Virgílio de Lazari no valor de R\$ 18.300,00 (Fls. 159/161 - relativos a despesas com a recorrente) em sua Declaração de Ajuste Anual, bem como apresentou os recibos de pagamentos, confirmando a realização dos serviços, ou seja, todos os itens exigidos pela legislação foram cumpridos, nada mais pode ser exigido do contribuinte, sendo que neste caso o ônus da prova em contrário é do fisco. A única justificativa encontrada pela autoridade fiscal lançadora e mantida pela decisão recorrida foi que a contribuinte não comprovou o efetivo pagamento, exigência não respaldada pela legislação de regência, já que os recibos emitidos pelo prestador de serviço atestam o recebimento dos valores questionados, sendo que nestes casos cabe a autoridade fiscal o ônus ao contrário, ou seja, que não houve o recebimentos dos valores questionados.

Se o contribuinte comprova, mesmo que seja na fase recursal, que cumpriu os requisitos da legislação de regência, com a indicação do nome, endereço, CPF, valor e especificação do tipo de serviço prestado, bem como a confirmação do serviço prestado, nada mais pode ser exigido do contribuinte, por afronta aos princípios legais que regem o assunto.

Assim, se o contribuinte apresentou os recibos de prestação de serviços, atendendo os requisitos estabelecidos no art. 80 do RIR/99, sendo o profissional habilitado e qualificado e estando em atividade na época da emissão dos documentos, bem como houve a confirmação da prestação destes serviços inverte-se o ônus da prova, cabendo a fiscalização comprovar que os serviços não foram prestados ou que os documentos são falsos (recibos fornecidos a título gracioso) ou que não houve o pagamento, para que se possam glosar os documentos apresentados. Como nada disso consta dos autos, cujo ônus é do fisco, sendo que a justificativa apresentada para não se aceitar o valor lançado na Declaração de Ajuste Anual como dedução, foi a falta de comprovação documental (recibos), que nesta fase recursal foram apresentados, é de se aceitar estas despesas médicas como normais e, portanto, dedutível do rendimento tributável.

Por fim, se faz necessários tecer algumas considerações sobre as penalidades aplicadas.

Há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas ilegalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não há dúvidas de que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;

2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;

3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;

4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.

(...).

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação

(...).

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal (...).

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF., não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF., que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Ora, os mecanismos de controle de legalidade / constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

De qualquer forma, há que se esclarecer que o Imposto Renda da Pessoa Física é um tributo calculado sobre a renda tributável auferida. Ou seja, é calculado levando-se em consideração aos rendimentos tributáveis auferidos e em razão do valor é enquadrada dentro de uma alíquota, não estando o seu valor limitado à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ademais, os princípios constitucionais têm como destinatário o legislador na elaboração da norma, como é o caso, por exemplo, do princípio da Vedação ao Confisco, que orienta a feitura da lei, a qual deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco, cabendo à autoridade fiscal apenas executar as leis.

Da mesma forma, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da multa de ofício e da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Turma de Julgamento, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a

decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Atualmente estas súmulas foram convertidas para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pela Portaria CARF nº 106, de 2009 (publicadas no DOU de 22/12/2009), assim redigidas: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)” e “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).”

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de rejeitar a arguição de decadência suscitada pela recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a título de dedução de despesas médicas o valor de R\$ 18.300,00.

(Assinado digitalmente)
Nelson Mallmann