



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n° 10850.002909/2004-87
Recurso n° 150.119 Voluntário
Matéria IRPF.
Acórdão n° 104-23.163
Sessão de 24 de abril de 2008
Recorrente JOÃO ELIAS FIGUEIREDO
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos, contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado, ressalvados os casos em que for constatado evidente intuito de fraude, onde a contagem do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DEDUÇÕES - DESPESAS MÉDICAS - REQUISITOS PARA DEDUÇÃO - COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS - 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.

GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS - SÚMULA DE DOCUMENTAÇÃO INEFICAZ PARA FINS TRIBUTÁRIOS - A comprovação de inidoneidade do profissional, na emissão de comprovantes de prestação de serviços médicos e odontológicos, acompanhada da edição da respectiva súmula de ineficácia, impede que tais documentos isoladamente comprovem a efetividade da despesa incorrida. *pel*

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Cabível a exigência da multa qualificada, prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964. A realização de operações tendentes a não pagar ou reduzir o tributo, representadas pela utilização de recibos médicos, os quais, comprovadamente, não se referem a pagamentos efetuados pelo contribuinte, com o seu próprio tratamento ou de seus dependentes, caracteriza simulação e, conseqüentemente, o evidente intuito de fraude, ensejando a exasperação da penalidade.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - CARÁTER CONFISCATÓRIO - INOCORRÊNCIA - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais. Desta forma, é perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, quando restar caracterizada a falta de recolhimento de imposto, evidenciando evidente intuito de fraude, sendo inaplicável às penalidades pecuniárias de caráter punitivo o princípio de vedação ao confisco.

ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS MORATÓRIOS - 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 1º CC nº 4).

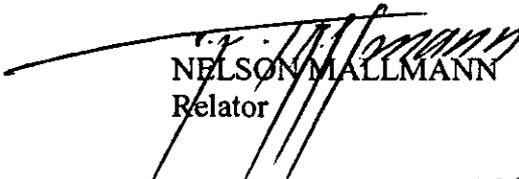
Arguição de decadência rejeitada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ JOÃO ELIAS FIGUEIREDO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de decadência e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa votou pela conclusão quanto à decadência.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Presidente


NELSON MALLMANN
Relator

FORMALIZADO EM: 06 JUN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros HELOÍSA GUARITA SOUZA, RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANÇA, ANTONIO LOPO MARTINEZ, RENATO COELHO BORELLI (Suplente convocado) e GUSTAVO LIAN HADDAD.



Relatório

JOÃO ELIAS FIGUEIREDO, contribuinte inscrito CPF/MF sob o nº 056.384.538-49 com domicílio fiscal no Município de Neves Paulista, Estado de São Paulo, no acesso da rodovia Felicianos - Estância Fazenda - Barra Dourada, jurisdicionado a DRF em São José do Rio Preto - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 176/189, prolatada pela Quarta Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo - SP, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 197/215.

Contra o contribuinte foi lavrado, em 01/12/04 Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 134/141), com ciência através de AR em 10/12/04, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 81.354,31 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de imposto de renda pessoa física, acrescidos da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, bem como de juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, relativo aos exercícios de 1999 a 2002, correspondente aos anos-calendário de 1998 a 2001, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, em revisão interna de Declaração de Ajuste Anual, onde a autoridade lançadora entendeu ter havido dedução indevida de despesas médicas na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física, correspondente aos exercícios de 1999 a 2002, correspondentes aos anos-calendário de 1998 a 2001, respectivamente, tendo em vista a falta de comprovação da efetividade dos serviços médicos prestados, bem como, a apresentação de documentos inidôneos. Infração capitulada nos artigos 73 e 80 do RIR/99 (base legal art. 8º, inciso II, alínea "a" e §§ 2º e 3º, e 35, da Lei nº 9.250, de 1995).

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 127/133), entre outros, os seguintes aspectos:

- que a presente Ação Fiscal foi motivada pelo fato de ter sido observado, nos últimos anos, um crescimento enorme nas despesas médicas concernentes às especialidades de Psicologia/Psicoterapia, Fisioterapia e Odontologia, sendo que se constatou, através de uma apuração especial, desenvolvida nesta Delegacia da Receita Federal, que um grupo de profissionais dessas áreas de especialização vem procedendo a um verdadeiro derramamento de recibos inidôneos na cidade de São José do Rio Preto e Região;

- que no trabalho desenvolvido para esse fim, verificou-se que alguns desses "profissionais" não existem, ou seja, não são pessoas habilitadas e autorizadas a desempenhar tais funções, e outros "profissionais", embora tenha exercido normalmente as suas atividades, emitiram recibos sem a efetiva prestação de serviços;

- que é de se registrar que, pela referida declaração do Sr. André Milton, tomamos conhecimento de que o contribuinte entregou a esta Secretaria da Receita Federal, em 03/09/2004, a DIRPF retificadora relativa ao exercício de 2000, ano-calendário de 1999 (fls.

97/100), da qual não consta qualquer alteração no que se refere à “relação de pagamentos e doações efetuados” da respectiva DIRPF original;

- que na referida declaração do Sr. André Milton Denys Pereira, este alega, no tocante à nossa solicitação para apresentar documentos comprobatórios do efetivo pagamento das despesas médicas declaradas, que o contribuinte está possibilitado de comprovar, por outros meios que não os recibos, o efetivo pagamento dessas despesas, por não possuir documentos para tanto. Declara, ainda, que “os pagamentos foram realizados em moeda corrente e/ou cheque de terceiros que se encontravam” na posse do contribuinte, “razão pela qual não têm como ser identificados”;

- que registre-s que, em relação à comprovação da efetiva prestação dos serviços correspondentes às despesas médicas declaradas, o contribuinte nada apresenta em resposta ao termo de Início de Fiscalização, não havendo também qualquer manifestação na citada declaração subscrita pelo Sr. André Milton, limitando-se este, quando se reporta nessa declaração ao item respectivo do Termo de Início de Fiscalização, de letra “b”, a discorrer apenas sobre a questão atinente à comprovação do pagamento;

- que em procedimento fiscal levado a efeito junto a profissionais acima mencionados, constatou-se inidoneidade de documentos emitidos por eles;

- que em nome de Teresa de Oliveira Barbosa, CPF nº 564.893.311-87, foi elaborada a Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz, homologada pelo Delegado da Receita Federal de São José do Rio Preto - SP, conforme Processo Administrativo nº 10850.002212/2002-44, tendo sido expedido o Ato Declaratório Executivo nº 107, de 03 de setembro de 2002, publicado no Dou em 06/09/2002, concluindo que os recibos emitidos pelo referido profissional, no período de 01/01/1997 a 20/08/2002, são imprestáveis e ineficazes para dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física;

- que em nome de Simone Dutra Cabrera, CPF nº 181.549.458-19, foi elaborada a Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz, homologada pelo Delegado da Receita Federal de São José do Rio Preto - SP, conforme Processo Administrativo nº 10850.000858/2002-07, tendo sido expedido o Ato Declaratório Executivo nº 058, de 23 de abril de 2002, publicado no DOU em 07/05/2002, concluindo que os recibos emitidos pelo referido profissional no período de 01/01/1997 a 19/04/2002 são imprestáveis e ineficazes para dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física;

- que em nome de Rosely Fátima Nossa, CPF nº 292.669.268-41, foi elaborada a Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz, homologada pelo Delegado da Receita Federal de São José do Rio Preto - SP, conforme Processo Administrativo nº 10850.000955/2002-80, tendo sido expedido o Ato Declaratório Executivo nº 067, de 03 de maio de 2002, publicado no DOU em 29/05/2002, concluindo que os recibos emitidos pela referida profissional no período de 01/01/1997 a 29/04/2002 são imprestáveis e ineficazes para dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física;

- que em nome de Adriana Cristina de Aquino Rosa, CPF nº 098.354.048-95, foi elaborada a Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz, homologada pelo Delegado da Receita Federal de São José do Rio Preto - SP, conforme Processo Administrativo nº 10850.000844/2002-73, tendo sido expedido o Ato Declaratório Executivo nº 054, publicado no DOU em 04/06/2002, concluindo que os recibos emitidos pela referida

profissional no período de 01/01/1997 a 15/04/2002 são imprestáveis e ineficazes para dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física;

- que em nome de Carlos Eduardo Carvalho de Freitas, CPF nº 025.839.578-80, foi elaborada a Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz, homologada pelo Delegado da Receita Federal de São José do Rio Preto - SP, conforme Processo Administrativo nº 10850.002847/2004-11, tendo sido expedido o Ato Declaratório Executivo nº 042, de 30 de novembro de 2004, publicado no DOU em 01/12/2004, por meio do qual a citada autoridade administrativa declarou, em vista do contido na referida súmula, que são inidôneos, exceto para os contribuintes relacionados no item 7.5.1 da súmula, os recibos de tratamento psicológicos emitidos em nome ou pelo referido profissional, no período de 01/01/1997 a 31/12/2003, e, portanto, imprestáveis e ineficazes para dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física a quaisquer usuários dos mesmos;

- que se ressalte que, no tocante às despesas médicas declaradas como pagas aos demais profissionais - Lania Mara Salvi, Kelly Cristina Fracasso, Silmara B. * Safady, Rodrigo Cabreira Borges, Marcio Antonio F. Garcia, Patrícia C. Rodrigues, Fernanda de Mattos Cury Miziara, Luciano dos Santos Poça D'Água e Alexandre Safady - e à Clínica Odontológica Dentalcard S/C Ltda., o fiscalizado, conforme relatado acima, igualmente não apresentou documentos a fim de comprovar a efetividade dos pagamentos e da prestação dos respectivos serviços, tendo entregado somente os recibos desses profissionais por cópia e efetuado as mesmas alegações que expendeu quanto às despesas declaradas como pagas aos profissionais cujos recibos emitidos foram declarados imprestáveis e ineficazes para a dedução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física;

- que diante do exposto, conclui-se efetivamente que o contribuinte fiscalizado não utilizou os serviços médicos dos profissionais supramencionados e da Clínica Odontológica Dentalcard S/C Ltda., bem como não foram efetuados os pagamentos referentes a essas despesas médicas pleiteadas, ficando caracterizado o evidente intuito de fraude do mesmo, visando reduzir o imposto devido nos anos-calendário de 1998, 1999, 2000 e 2001.

Em sua peça impugnatória de fls. 147/165 apresentada, tempestivamente, em 28/12/04, o autuado, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para considerar insubsistente a autuação, com base, em síntese, nas seguintes alegações:

- que quanto ao período de 1998, convém esclarecer que já ocorreu decadência, já que o prazo para o lançamento é de 5 (cinco) anos. Se o ano-calendário é de 1998 caberia ao Poder Público fazer o lançamento até 31 de dezembro de 2003 e o auto de infração é de dezembro de 2004, restando, portanto, consumada a decadência;

- que, quanto à dedução com despesas médicas, tem-se, que no presente caso, o impugnante apresentou os comprovantes que demonstram, claramente, as despesas médicas efetuadas. Tudo foi realizado em total conformidade com os requisitos exigidos pelo Regulamento do Imposto de Renda;

- que, deste modo, somente caberia a exigência de cheque para a comprovação das despesas médicas, no caso de não ser possível a prova, por documento, que preencha os requisitos estabelecidos no art. 80;

- que sendo assim, resta evidente a veracidade dos documentos apresentados como prova da dedução de despesas médicas, sendo legítima a conduta da impugnante, não podendo o Fisco glosar os valores, mediante presunção, sem apresentar prova em contrário;

- que convém esclarecer que a alegação de que houve publicação de inidoneidade de recibos de alguns profissionais liberais não tem o condão de retirar a boa-fé do impugnante, já que a publicação no Diário Oficial é posterior aos recibos emitidos;

- que a incidência da taxa SELIC sobre o suposto débito apontado no auto também não encontra respaldo jurídico, já que o CTN é claro no sentido de dizer que a lei pode até fixar percentual superior a 1%, o que não significa, porém, dizer que a lei que regulamente a matéria possa delegar a quantificação dos juros a órgão da administração federal, portanto, integrante do Executivo, que é parte interessada na cobrança do tributo e na oscilação do mercado em razão dos títulos que emite;

- 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 pelo impugnante a Quarta Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo - SP concluiu pela procedência parcial da ação fiscal e manutenção em parte do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que argúi o impugnante à decadência do direito de constituição do crédito relativo ao ano-calendário de 1998, invocando o art. 150, § 4º do CTN o que demonstra que defende a tese de que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação;

- que sem adentrar na discussão da modalidade de lançamento do imposto de renda verifica-se que no presente caso, a regra a ser aplicada é a prevista no art. 173, inciso I, do CTN, pois o art. 150 § 4º do CTN excepciona de sua contagem os casos em que se constatarem procedimentos dolosos, fraudulentos ou de simulação. Nestes casos não se observará a contagem do prazo a partir do fato gerador;

- que, no caso em tela, foi atribuída ao contribuinte a prática de procedimento doloso, conforme se verifica da representação fiscal para fins penais formalizada, impedindo a aplicação da contagem do prazo decadencial pelo art. 150 § 4º do CTN;

- que embora não exista no CTN, disposição expressa quanto à regra a ser utilizada em substituição à contida no artigo 150 nos casos em que ela não for aplicável, é certo que a sua busca por intermédio da interpretação deve ser realizada dentro do próprio diploma, respeitando-se a sua coerência como sistema normativo, levando à aplicação da regra prevista no artigo 173, inciso I, do CTN;

- que aplicando-a concretamente ao caso em exame, tem-se que, o lançamento relativo ao ano-calendário de 1998, poderia ter sido efetuado após a conclusão do fato gerador que se deu em 31/12/1998. Assim, poderia ter sido efetuado o lançamento a partir do exercício de 1999, tendo o prazo decadencial iniciado-se no 1º dia do exercício seguinte ao que poderia

ter sido efetuado o lançamento, qual seja, 01/01/2000. Como a ciência do lançamento se deu em 10/12/2004, afastada está a preliminar de decadência suscitada pelo impugnante;

- que da leitura da Lei nº 9.250, de 1995, no § 2º, III, do artigo 8º, infere-se que, em tese, bastariam para fins de comprovação os recibos emitidos pelos profissionais. Porém, ao contrário do afirmado pelo contribuinte, não são somente os recibos que podem ser exigidos pela fiscalização, pois o artigo 73 do RIR/99 determina literalmente que todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora. É ônus do declarante a comprovação do direito às deduções utilizadas na declaração;

- que como no caso dos profissionais Teresa de Oliveira Barbosa, Simone Dutra Cabrera, Rosely Fátima Nossa, Adriana Cristina de Aquino Rosa e Carlos Eduardo Carvalho de Freitas foram elaboradas Súmulas de Documentação Tributariamente Ineficaz, o contribuinte foi intimado a comprovar todas as despesas médicas pleiteadas nos anos-calendário de 1998 a 2001;

- que assim, não podendo ser aceitos os recibos (em decorrência das Súmulas), para comprovar a efetividade do serviço prestado, situação que se estendeu aos demais recibos de despesas médicas devido ao uso de recibos inidôneos pelo contribuinte, caberia a ele, impugnante, trazer aos autos qualquer outra prova subsidiária de modo a confirmar o pagamento das alegadas despesas como, por exemplo, a apresentação de cheque nominativo, cópia de extrato bancário, laudo médico, odontograma, etc., o que não foi feito nem durante a fiscalização nem na fase impugnatória, em relação a nenhum dos profissionais. Há de se manter, portanto, a glosa efetuada pelo lançamento;

- que qualquer outra alegação do contribuinte, quer seja ao fato do auto se basear em meras presunções, de ter agido de boa-fé, ou de que houve desrespeito ao princípio da irretroatividade quando da publicação da inidoneidade dos recibos de alguns profissionais, são irrelevantes pois a glosa decorreu, não da presunção de inidoneidade dos recibos e sim da ausência de qualquer prova da efetiva prestação dos serviços cujo ônus cabia ao contribuinte tendo sido o lançamento feito dentro do prazo decadencial;

- que declarar despesas não realizadas com intuito de reduzir a base de cálculo do imposto constitui fraude nos termos do artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964. A qualificação da infração está presente nos autos admitindo-se a majoração da penalidade, em relação às glosas referente aos profissionais Teresa de Oliveira Barbosa, Simone Dutra Cabrera, Rosely Fátima Nossa, Adriana Cristina de Aquino Rosa e Carlos Eduardo Carvalho de Freitas, visto que o contribuinte utilizou-se na declaração de rendimentos de recibos emitidos graciosamente, fato formalmente configurado em Súmulas Administrativas de Documentação Tributariamente Ineficaz, devendo ser mantida a aplicação da multa qualificada em relação a essas glosas, ressaltando-se que compete ao Ministério Público e ao Poder Judiciário a caracterização do dolo, pois, na esfera administrativa, indica-se, apenas em tese, a sua ocorrência;

- que, contudo, em relação às glosas relativas aos demais profissionais e a Clínica Odontológica Dentalcard S/C Ltda., a multa a ser aplicada é a prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1995, equivalente a 75%. O evidente intuito de fraude deve ser provado materialmente, à medida que não pode ser presumido. Não restou comprovado materialmente nos autos que o impugnante não tenha realizado tais despesas, pois o fato de não possuir outros documentos comprobatórios, que não os recibos, não significa necessariamente a não realização da despesa. Sem a apresentação de provas da efetividade da prestação de

serviços, correto o procedimento fiscal de glosar as despesas aplicando a multa de ofício de 75%, porém a qualificação da multa dependeria de provar o evidente intuito de fraude, ou seja, a não realização das despesas e o seu lançamento com intuito de reduzir o imposto devido, o que não ocorreu no caso em tela em relação a essas despesas médicas;

- que quanto à alegação de que as multas aplicadas possuem caráter confiscatório, ofendendo princípios constitucionais, cabe ressaltar que a multa de ofício consiste em penalidade pecuniária aplicada em decorrência da infração cometida. Desta forma não está amparada pelo inciso IV do art. 150 da CF que, ao tratar das limitações ao poder de tributar, proibiu a utilização de tributo com efeito de confisco, sendo que não cabe às autoridades julgadoras administrativas a apreciação e decisão de questões referentes à constitucionalidade de atos legais, visto que a Constituição Federal, por meio dos artigos 97 e 102, confere tal competência exclusivamente ao Poder Judiciário;

- que a adoção da taxa de referência SELIC como medida de percentual de juros de mora sobre tributos não pagos nos prazos legais fez-se via lei ordinária, conforme faculta o § 1º do art. 161 da Lei nº 5.172, de 1966.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: PRELIMINAR. DECADÊNCIA. ANO-CALENDÁRIO 1998.

Atribuída nos autos a prática de procedimento doloso, inaplicável a regra de contagem do prazo decadencial prevista no art. 150, § 4º do CTN. Por interpretação do CTN aplica-se ao caso a regra do art. 173, inciso I, deste diploma legal

DESPESAS MÉDICAS. GLOSA

Incabível a dedução de despesas médicas ou odontológicas quando o contribuinte não comprova a efetividade dos pagamentos feitos e dos serviços realizados.

MULTA QUALIFICADA.

A qualificação da multa de ofício somente pode ocorrer quando a autoridade provar por meio de documentação acostada aos autos o dolo por parte do contribuinte.

Restou comprovado o intuito doloso de obter benefícios em matéria tributária mediante o uso de recibos não idôneos fato formalmente configurado em Súmulas Administrativas, mantendo-se, somente, em relação a eles a multa de ofício de 150%.

ATOS LEGAIS. INCONSTITUCIONALIDADE.

Refoge à competência da autoridade administrativa a apreciação e decisão de questões que versem sobre a constitucionalidade de atos legais, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EXTENSÃO.

As decisões administrativas, inclusive as proferidas pelo Conselho de Contribuintes, e as judiciais, a exceção daquelas proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade de normas legais, não têm caráter de norma geral, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão àquela objeto da decisão

JUROS DE MORA. TAXA REFERENCIAL SELIC.

A utilização da taxa SELIC como juros moratórios decorre de expressa disposição legal.

Lançamento Procedente em Parte."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 25/11/05, conforme Termo constante às fls. 192/194 e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, dentro do prazo hábil (20/12/05), o recurso voluntário de fls. 197/215, instruído pelos documentos de fls. 216/222, no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

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 Câmara.

A discussão neste colegiado se prende a preliminar de decadência do exercício de 1999 e, no mérito, a discussão versa sobre glosa de dedução de despesas médicas.

Quanto a preliminar de decadência, levantada pelo suplicante, sob o argumento de que o lançamento de imposto de renda das pessoas físicas é por homologação, estou filiado a corrente que defende que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário. Assim sendo, entendo que numa situação de lançamento normal, ou seja, sem qualificação da multa de lançamento de ofício, o imposto de renda lançado no exercício de 1999 se encontrava, alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração, de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Porém, não é a situação dos autos, razão pela qual se faz necessário tecer maiores considerações sobre o assunto.

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 imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo 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 estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em 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, 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 imponible, 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 CTN.

Nesta ordem, é de se refutar, também, 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 CTN, 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 obriedade 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 CTN”.

Faz-se necessário lembrar, que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

Assim sendo, ainda que não haja pagamento, ocorrendo o fato imponível, isto é, nascida a obrigação tributária, após o decurso de 5 (cinco) anos considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário se a Fazenda, nesse período, permanecer silente, privilegiando o princípio que o direito não socorre ao que dorme.

Não há dúvidas, de que o legislador tributário, com a criação do lançamento por homologação, procurou uma forma de contornar a problemática da estrita vinculação do ato de lançamento à autoridade administrativa (daí a impossibilidade no direito pátrio de se falar no impropriamente denominado "autolancamento") a despeito da existência de tributos cuja natureza exige a sua apuração, quantificação e, conforme o caso, o seu recolhimento, sem prévia manifestação da administração (exs: tributos sujeitos à retenção na fonte e os impostos indiretos, tais como o ICMS e o IPI). A doutrina, no entanto, diante à insuficiência da construção normativa engendrada pelo legislador tributário, identifica contradições e incoerências no tratamento da matéria.

Da mesma forma, não há dúvidas, que a homologação expressa ou tácita termina sendo a forma pela qual o fisco, concordando com a apuração realizada pelo contribuinte, realiza o lançamento tributário.

Assim, objeto da homologação é a atividade de apuração, e não o pagamento do tributo.¹⁻²

É a atividade que, diante de determinada situação de fato, afirma existente o tributo e apura o montante devido, ou afirma inexistente o tributo e assim ausente a possibilidade de constituição de crédito tributário. É aquela atividade que, sendo privativa da autoridade administrativa, é em certos casos, por força de lei, desenvolvida pelo contribuinte e assim, para que possa produzir os efeitos jurídicos do lançamento carece da homologação. Com esta a autoridade faz sua aquela atividade de fato desempenhada pelo contribuinte. Assim, se o contribuinte fez a apuração e informou o valor do tributo ao fisco, prestando a informação (DCTF, GIA, etc.), a autoridade administrativa pode fazer o lançamento, simplesmente homologando aquela apuração feita pelo contribuinte, e se não houve o pagamento, notificá-lo

¹ SAKAKIHARA, 1999, p. 584

² ZUUDI SAKAKHARA. Código Tributário Nacional Comentado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999

para pagar, tal como se houvesse terminado um procedimento administrativo de lançamento de ofício.

Não obstante o art. 150, em seu parágrafo primeiro, refira-se à homologação do lançamento, e em seu parágrafo quarto contenha a expressão “considera-se homologado o lançamento”, na verdade não se homologa o lançamento, pois o lançamento, nesta hipótese, consiste precisamente na homologação. Homologação da atividade de apuração ou determinação do valor do tributo e, sendo o caso, da penalidade, que a final consubstanciam o crédito tributário. O que existe antes da homologação não é, em termos jurídicos, um lançamento. Toda a atividade material desenvolvida pelo contribuinte para a determinação do valor devido ao fisco não é, do ponto de vista rigorosamente jurídico, o lançamento, pois esta é atividade privativa da autoridade administrativa. Atividade que, em se tratado de lançamento por homologação, consiste simplesmente na homologação. (É certo que o § 1º, do art. 150, referindo-se à homologação do lançamento, parece admitir que se deve considerar a atividade de apuração, desenvolvida pelo contribuinte, como lançamento. Cuida-se, porém, de simples impropriedade terminológica. A palavra lançamento, aí, está empregada no sentido de apuração do valor do tributo. Não no sentido técnico jurídico de constituição do crédito tributário).

Neste momento, acreditamos ser interessante fazer uma abordagem nas formas de interpretações existentes:

A) Sujeito passivo apura e recolhe integralmente ou parcialmente o tributo devido: Quando o sujeito passivo apura o valor devido, e recolhe integralmente o tributo, trata-se da situação fática ideal que o legislador previu ao contemplar com um lapso temporal menor para a ocorrência da decadência. É a própria essência do lançamento por homologação. O *dies a quo*, ou o termo inicial para contagem do prazo decadencial, é a partir do fato gerador. Como suporte fático no do artigo 150, § 4.º do CTN. Quando o recolhimento é menor que o valor devido, ou seja, é parcial o posicionamento predominante na doutrina leva a considerar a hipótese como similar à anterior. Ou seja, independente se o recolhimento for integral ou parcial, o termo inicial para contagem se inicia da ocorrência do fato gerador.

B) Sujeito passivo apura e não recolhe o tributo devido: Essa hipótese provoca divergência na doutrina dependendo do entendimento adotado com relação ao objeto da homologação. Quando o objeto da homologação é o pagamento, e não ocorrendo, a regra a ser aplicada é do artigo 173, I do CTN, sendo o termo inicial para contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte. Se, por acaso, o objeto da homologação é o procedimento (atividade) realizado pelo sujeito passivo inclina-se a aceitar que o termo inicial obedecerá ao artigo 150, § 4.º do CTN.

C) Sujeito passivo não apura e não recolhe o tributo devido: Nessa situação, independentemente do posicionamento adotado com relação ao objeto da homologação, existem aqueles, que entendem que não há o que se homologar e nestes casos o Fisco deveria utilizar o lançamento de ofício, onde o *dies a quo*, para contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte, na forma do artigo 173, I do CTN.

Entretanto, a minha posição pessoal é que objeto da homologação é a atividade exercida pelo contribuinte, e não o procedimento de apuração ou o pagamento do tributo. Aliás, esta é a posição majoritária no Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, órgão julgador de segunda instância dos processos em matéria tributária na área federal, conforme os acórdãos abaixo relacionados:

"IRPF - DECADÊNCIA - TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O pagamento do tributo é irrelevante para a caracterização da natureza do lançamento tributário. O imposto de renda pessoa física é tributo que se amolda à sistemática prevista no art. 150 do CTN, chamado lançamento por homologação, de forma que o prazo decadencial é o previsto no parágrafo 4º do referido dispositivo. Recorrente : FAZENDA NACIONAL. Recorrida : 4ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTEs. Sessão de : 22 de setembro de 2005. Acórdão n° : CSRF/04-00.125.

DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática de lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o prazo decadencial tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. A ausência de recolhimento não desnatura o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não o recolhimento de tributo. Preliminar de decadência acolhida. Recurso especial da Fazenda Nacional conhecido e não provido. Sessão de: 11 de agosto de 2003. Acórdão n° CSRF/01-04.603."

Entretanto, no presente caso, se faz necessário ressaltar, que o art. 150 § 4º do CTN excepciona de sua contagem os casos em que se constatarem procedimentos dolosos, fraudulentos ou de simulação. Nestes casos não se observará a contagem do prazo a partir do fato gerador. Este é o caso dos autos, em que foi atribuída ao contribuinte a prática de procedimento doloso, conforme se verifica da representação fiscal para fins penais formalizada, impedindo a aplicação da contagem do prazo decadencial pelo art. 150 § 4º do CTN.

No que tange à fraude, merece transcrição a 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" (SÍLVIO 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 não 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 hermenêuta 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 a regra do art. 173, I (exercício seguinte) para os casos do art. 150, § 4º do CTN (lançamento por homologação); e a regra do art. 173, parágrafo único do CTN 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 § 4º do art. 150 do CTN 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 CTN.

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 CTN, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

Aplicando, concretamente, a norma ao caso em exame, tem-se que, o lançamento relativo ao ano-calendário de 1998, poderia ter sido efetuado após a conclusão do fato gerador que se deu em 31/12/1998. Assim, poderia ter sido efetuado o lançamento a partir do ano-calendário de 1999, tendo o prazo decadencial iniciado no 1º dia do exercício seguinte ao que poderia ter sido efetuado o lançamento, qual seja, 01/01/2000, vencendo-se em 31/12/2004. Como a ciência do lançamento se deu em 10/12/2004, afastada está a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente.

Quanto às deduções 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 hospitais, 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."

Não há divergências no sentido de que legislação de regência sobre o assunto, 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.

Desta forma, em princípio, admite-se como prova idônea de pagamentos, os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Entretanto, existindo dúvida quanto à idoneidade do documento por parte do Fisco, pode este solicitar provas da efetividade do pagamento mediante cópia de cheques nominativos e/ou de extratos bancários cujos valores sejam coincidentes em data e valor, e também da efetividade dos serviços prestados pelos profissionais, através de provas adicionais a exemplo de odontogramas, laudos, etc. Ou seja, é responsabilidade do beneficiário do recibo provar que realmente efetuou o pagamento do valor nele constante, bem como fazer prova do serviço prestado, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução.

Como, também, não há divergências no sentido de 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. Recibos, por si só, não autoriza a dedução de despesas, mormente quando sobre o contribuinte recai a acusação de utilização de documentos inidôneos.

Assim sendo, não tenho dúvidas de que a efetividade do pagamento a título de despesa médica não se comprova com a mera exibição de recibos, mormente quando os recibos referem-se a serviços prestados de valores bastante expressivos, sem mencionar, de forma especificada, o tipo de serviço médico prestado que possa justificar o pagamento daquela quantia.

Diante destes fatos e pela falta absoluta de qualquer prova relativa a efetiva realização dos serviços apontados nos documentos apresentados à autoridade lançadora resolveu glosar tais deduções.

Concordo, 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, esta agiu amparada em indícios de ocorrência de irregularidades nas deduções: o percentual de despesas médicas é elevado em relação aos rendimentos tributáveis declarados, com uma agravante todas foram pagas em espécie, não há sequer um pagamento por cheque para reforçar os argumentos do autuado.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere ao suplicante o ônus de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, deve assumir as conseqüências 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. Não cabe ao fisco, neste caso, obter provas da inidoneidade do recibo, mas sim, o suplicante apresentar elementos que dirimam qualquer dúvida que paire a esse respeito sobre o documento. Não se presta, por exemplo, a comprovar a efetividade de pagamento, a mera alegação de que o fez por meio de moeda em espécie.

A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada a comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados. Registre-se que em defesa do interesse público, é entendimento desta Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes que, para gozar as deduções com despesas médicas, não basta ao contribuinte a disponibilidade de simples recibos, cabendo a este, se questionado pela autoridade administrativa, comprovar, de forma objetiva a efetiva prestação do serviço médico e o pagamento realizado.

O suplicante limita-se a informar que todos os recibos por ele utilizados para realizar as deduções cabíveis preenchem os requisitos da Lei, quais sejam: nome, endereço e CPF do médico que os emitiu, e que, o fisco somente poderá considerá-los inidôneos se provar que efetivamente não ocorreu serviço, isto é, provar que o médico forneceu recibo sem prestar serviço algum em troca.

Ora, comprovada pelo fisco a inidoneidade de recibos de tratamento odontológicos emitidos pelos profissionais - Teresa de Oliveira Barbosa, Simone Dutra Cabrera, Rosely Fátima Nossa, Adriana Cristina de Aquino Rosa e Carlos Eduardo Carvalho de Freitas, visto que o contribuinte utilizou-se na declaração de rendimentos de recibos emitidos graciosamente, fato formalmente configurado em Súmulas Administrativas de Documentação Tributariamente Ineficaz -, e considerando a gravidade das constatações, cabe ao suplicante a prova de que a prestação de serviços e o correspondente pagamento existiram de fato, podendo, eventualmente, dependendo das provas apresentadas, caracterizar tais operações uma exceção relativamente ao conjunto de provas produzidas em sentido contrário, no que tange a inidoneidade dos recibos de tratamento emitidos pelos profissionais.

É evidente, que as Súmulas não têm o condão de impedir, que todos os contribuintes, indiscriminadamente, possam deduzir toda sorte de despesa médica, eventualmente prestada por esses profissionais. O que de fato ficou comprovado foi a distribuição espúria de recibos "de favor", emitidos em grande monta com o desígnio único de burlarem o Fisco, reduzindo a base de cálculo do imposto e, por conseguinte, avultando as restituições dos contribuintes, ou lhes mitigando o valor devido.

Como, também, é evidente, que estes documentos têm seu valor probante prejudicado, devendo o beneficiário fazer uso de outros meios admitidos pelo bom Direito, para comprovar a efetiva fruição dos serviços.

Assim, é certo que a declaração de alguns pagamentos fictícios na DIRPF, amparados por recibos fraudulentos, não contamina as outras despesas médicas declaradas e sobre estes últimos não se pode presumir a inidoneidade. Entretanto, nestes casos, cumpre à autoridade fiscal ser mais cautelosa e cercar-se de outros elementos de prova da efetividade da prestação do serviço e do correspondente pagamento.

Portanto, equivocava-se o suplicante ao sustentar que os motivos apontados pela autoridade fiscal, para efetuar o lançamento, são insubsistentes. Poderia, se assim quisesse, ter

juntado aos autos documentos que reforçassem a convicção de que de fato houve a prestação dos serviços correspondentes, tais como exame, radiografias, laudos, etc.

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como dominante jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes é clara a respeito do ônus da prova. Pretender a inversão do ônus da prova, como formalizado na peça recursal, agride não só a legislação, como a própria racionalidade. Assim, se de um lado, o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe, cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto à formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

Faz-se necessário consignar, que o interessado foi devidamente intimado a comprovar mediante documentação hábil e idônea, a efetividade dos serviços prestados, relativo aos valores pagos e lançados como despesas médicas, o que não o fez, permitindo, assim, ao fisco, glosar por falta de comprovação da efetividade da prestação dos serviços.

Como se vê, teve o suplicante, seja na fase fiscalizatória, fase impugnatória ou na fase recursal, oportunidade de trazer aos autos elementos que auxiliassem a elucidar o caso. Ao se recusar ou se omitir à produção dessa prova, em qualquer fase do processo, assume o risco da não comprovação da despesa, suficiente, portanto, para o embasamento legal da tributação, eis que plenamente configurado o fato gerador.

Caberia, sim, ao suplicante, em nome da verdade material, contestar os valores lançados, apresentando as suas contra razões, porém, calcadas em provas concretas da efetividade da prestação dos serviços questionados, e não, simplesmente, ficar argumentando que os recibos apresentados são suficientes por si só para comprovar as despesas médicas lançadas em suas Declarações de Ajuste Anual, para não cooperar no ato de fiscalização.

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. A simples apresentação de recibos por si só não autoriza a dedução, mormente quando, intimado, não faz prova efetiva de que os serviços foram prestados.

A presente matéria foi analisada com profundidade no julgamento de Primeira Instância, onde foi esclarecido, que provas acerca do assunto não foram apresentadas à autoridade revisora e tampouco trazidas na fase impugnatória. Nada mais traz em seu socorro o autuado.

Quanto à aplicação da multa qualificada sobre a glosa da dedução das despesas médicas, relativo aos recibos emitidos pelos profissionais Teresa de Oliveira Barbosa, Simone Dutra Cabrera, Rosely Fátima Nossa, Adriana Cristina de Aquino Rosa e Carlos Eduardo Carvalho de Freitas, visto que o contribuinte utilizou-se na declaração de rendimentos de recibos emitidos graciosamente, fato formalmente configurado em Súmulas Administrativas de Documentação Tributariamente Ineficaz, resta suficientemente claro nos autos, que o suplicante declarou, deliberadamente, valores pagos a título de despesas médicas, de forma indevida, reduzindo indevidamente a base de cálculo do imposto de renda. Ou seja, o suplicante tinha plena consciência, que não poderia utilizar como fator de redução do imposto de renda os valores pagos, já que não houve a prestação de serviços para o suplicante e/ou aos seus dependentes.

Neste caso, vejo claramente o propósito deliberado de transmutar a natureza dos valores deduzidos pelo suplicante e com isso produzir uma redução do imposto devido.

No caso concreto em análise, a multa qualificada baseou-se no fato de ter a autoridade lançadora verificado a dedução deliberada de despesas médicas que não ocorreram. A autoridade fiscal lançadora fundamentou a aplicação da multa qualificada de 150% sob a consideração de que ficou evidenciado o intuito de fraude, na medida em que o contribuinte utilizou-se do subterfúgio (simulação) para deduzir indevidamente valores da base de cálculo do imposto de renda, com a intenção, deliberada, de eximir-se do pagamento de tributos devidos por lei.

Assim sendo, entendo, que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, cujo diploma legal é o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como se vê nos autos, o ora recorrente foi autuado sob a acusação de ação dolosa caracterizada pela simulação na forma de deduzir valores que sabia não ser permitido, já que o manual de preenchimento da declaração de Ajuste Anual dos exercícios questionados é suficientemente claro no sentido de que somente poderiam ser deduzidos os pagamentos efetuados a título de despesas médicas relativos a tratamento próprio, dos dependentes e dos alimentados relacionados na declaração, e que no entender da autoridade lançadora caracteriza evidente intuito de fraude nos termos do Regulamento do Imposto de Renda.

Só posso concordar com esta decisão, já que, no meu entendimento, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no inciso II do artigo 957 do RIR/99, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude, já que sonegação, no sentido da legislação tributária reguladora do IPI, “é toda ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente”. Porém, para a legislação tributária reguladora do Imposto de Renda, o conceito acima integra, juntamente com o de fraude e conluio da aplicável ao IPI, o de “evidente intuito de fraude”.

Como se vê o artigo 957, II, do RIR/99, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêm o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la.

Resta, pois, para o deslinde da controvérsia, saber se os atos praticados pelo sujeito passivo configuraram ou não a fraude fiscal, tal como se encontra conceituada no artigo 72 da Lei n.º 4.502/64, verbis:

"Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento."

Entendo, que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o evidente intuito de fraude e este está devidamente demonstrado nos autos, através do ato de se beneficiar de dedução indevida de despesas médicas, apresentando recibos médicos, que sabia terem sido emitidos a título gracioso, como fossem prestados ao próprio na condição de paciente (dedução de despesas médicas). Sendo inconcebível o argumento de que, necessariamente, o fisco deveria acolher qualquer recibo médico apresentado. Existe nos autos a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto, já que o uso da simulação, para encobrir os valores deduzidos mostra a existência de conhecimento prévio da ocorrência do fato gerador do imposto e o desejo de omiti-lo à tributação (redução indevida da base de cálculo do tributo).

Já ficou decidido por este Conselho de Contribuintes que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos.

Decisão, por si só suficiente para uma análise preambular da matéria sob exame. Nem seria necessária a referência da decisão deste Conselho de Contribuintes, na medida em que é princípio geral de direito universalmente conhecido de que multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e neste caso o direito faz com cautelas para evitar abusos e arbitrariedades.

Da análise do fato ocorrido, dos documentos constantes dos autos e das conclusões da autoridade lançadora se pode dizer que houve o "evidente intuito de fraude" que a lei exige para a aplicação da penalidade qualificada.

Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos. Como se vê nos autos, o contribuinte foi autuado sob a acusação de redução indevida do imposto de renda, utilizando dedução de despesas médicas que sabia serem indevidas. Sendo que até o momento o suplicante não apresentou qualquer documento que lhe fosse favorável no sentido de descaracterizar a infração ou atenuar a imputação que lhe é dirigida de ação dolosa. Não trouxe aos autos documentos comprobatórios, que o profissional que emitiu os recibos, de fato, realizou os serviços e que, efetivamente, recebeu pelos serviços prestados. Limitou-se na sua defesa a meras alegações que por si só não dizem nada, já que não se prestam a justificar a irregularidade praticada.

Assim, entendo que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada prevista no artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude.

Quando a lei se reporta ao evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder desta ou daquela forma para alcançar tal ou qual finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista, ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, conta bancária em nome de terceiros, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, recibos médicos fornecidos a título gracioso etc. Não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

É cristalino, que nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas, e por decorrência da natureza característica dessas figuras, o legislador tributário entendeu presente o intuito de fraude.

Enfim, há no caso a prova material suficiente da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto. Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos, que sabe serem inexatos.

Resta claro nos autos, que foi o suplicante que, propositalmente, inseriu elementos que sabia não serem exatos em sua Declaração de Ajuste Anual e que, portanto, não se referia a despesas médicas, que já os serviços não foram prestados para a sua pessoa e/ou dependentes, e, portanto, nada justificaria a dedução utilizada pelo suplicante.

Cabe, ainda, tecer alguns comentários sobre a aplicação da penalidade e dos acréscimos legais.

Entende-se 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 70.235/72. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do CTN, 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 CTN, 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 70.235/72.

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. Assim, a falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais.

Desta forma, é perfeitamente válida a aplicação das penalidades previstas no art. 44, I e II, da Lei nº 9.430/96. Sendo inaplicável às penalidades pecuniárias de caráter punitivo o princípio de vedação ao confisco.

Assim, a multa de 150% é devida, 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.

Da mesma forma, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal 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 Quarta Câmara, 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.

Para o caso dos autos (inconstitucionalidade e Taxa Selic) aplicam-se as Súmulas: “O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC 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 1º CC nº 4).”.

Em razão de todo o exposto e por ser de justiça voto no sentido de REJEITAR a arguição de decadência e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 24 de abril 2008


NELSON MALLMANN