



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

Processo n° 10907.001806/2005-88
Recurso n° 153.355 Voluntário
Matéria IRPF - Exs.: 2000 a 2005
Acórdão n° 102-49.343
Sessão de 09 de outubro de 2008
Recorrente César Augusto Toledo
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercícios: 2000 a 2005

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. AUSÊNCIA.

Não há cerceamento de defesa quando disponibilizado ao contribuinte o acesso aos autos do processo administrativo, assegurando-se-lhe o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

PRELIMINAR DE NULIDADE. DECURSO DO PRAZO DE 30 DIAS PARA JULGAMENTO. PRAZO IMPRÓPRIO. AUSÊNCIA.

O decurso do prazo de 30 dias estipulado para julgamento do feito não enseja nulidade do processo administrativo, eis que se trata de prazo impróprio.

NULIDADES. AUSÊNCIA DE MPF.

A eventual irregularidade na emissão do MPF não induz a nulidade do ato jurídico praticado pelo auditor fiscal, pois o MPF é mero instrumento de controle da atividade fiscal e não um limitador da competência do agente público.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PRELIMINARES – AUTO DE INFRAÇÃO – LOCAL DA LAVRATURA – O artigo 10 do Decreto nº. 70.235/72 exige que a lavratura do auto de infração se faça no local da verificação da falta, o que não significa o local em que foi praticada a infração e sim onde esta foi constatada, não impedindo que isto ocorra dentro da própria repartição.

Presentes os elementos necessários para fundamentar a autuação e notificado o sujeito passivo, dando-lhe acesso a todos os elementos e termos que fundamentam a autuação e a

J. B.

oportunidade para contestar a pretensão fiscal, não há causa de nulidade.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplica-se o prazo de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, §4º, do CTN, ainda que não tenha havido pagamento antecipado.

Homologa-se no caso a atividade, o procedimento realizado pelo sujeito passivo, consistente em “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo”, inclusive quando tenha havido omissão no exercício daquela atividade.

A hipótese de que trata o artigo 149, V, do Código, é exceção à regra geral do artigo 173, I.

A interpretação do *caput* do artigo 150 deve ser feita em conjunto com os artigos 142, *caput* e parágrafo único, 149, V e VII, 150, §§1º e 4º, 156, V e VII, e 173, I, todos do CTN.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Não comprovado pelo interessado que a DIRF apresentada pela fonte pagadora era incorreta, deve-se manter o lançamento de omissão de rendimentos.

DESPESAS MÉDICAS. PROVA DO PAGAMENTO E DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. NECESSIDADE.

O contribuinte que apresentou recibos considerados inidôneos pela fiscalização deve apresentar contraprova do pagamento e da prestação do serviço.

DESPESAS COM INSTRUÇÃO. DEDUTIBILIDADE.

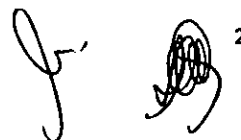
Na determinação da base de cálculo do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual das pessoas físicas, apenas podem ser deduzidos, a título de despesas com instrução, os pagamentos efetuados a instituições de educação regularmente autorizadas, pelo Poder Público, a ministrar educação básica – educação infantil, ensino fundamental e ensino médio – e educação superior.

IRPF – DEDUÇÃO INDEVIDA A TÍTULO DE CONTRIBUIÇÃO À PREVIDÊNCIA PRIVADA E FAPI.

Não tendo o recorrente comprovado a dedução pleiteada, deve ser mantida a glosa.

JUROS DE MORA. 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

 2

referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais" (Súmula n. 4 do Primeiro Conselho de Contribuintes).

MULTA DE OFÍCIO. LEI 9.430/96, ART. 44, I.

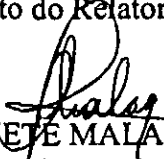
A multa de ofício de 75% é devida nos termos do artigo 44, I, da Lei n. 9.430/96, só podendo ser afastada pelo Poder Judiciário, de acordo com a Súmula n. 2 do Primeiro Conselho de Contribuintes, segundo a qual "O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

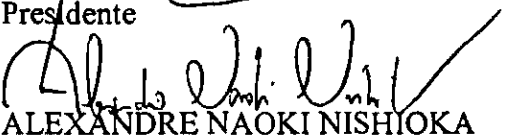
Preliminar de decadência acolhida.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação aos fatos geradores do ano calendário de 1999, e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
Presidente


ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA
Relator

FORMALIZADO EM: 10 MAR 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos, Silvana Mancini Karam, Núbia Matos Moura, Eduardo Tadeu Farah, Vanessa Pereira Rodrigues Domene e Moisés Giacomelli Nunes da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em 31 de julho de 2006 (fls. 267/297) contra o acórdão de fls. 252/262, do qual o Recorrente teve ciência em 30 de junho de 2006 (fl. 265), proferido pela 4ª Turma da DRJ em Curitiba (PR) que, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares e, no mérito, julgou procedente o auto de infração de fls. 215/220, lavrado em 09 de agosto de 2005 (ciência em 11 de agosto de 2005), decorrente de (a) omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas (1999 a 2004); (b) dedução indevida de despesas médicas (1999 a 2004); (c) dedução indevida de despesa com instrução (1999 e 2001); (d) dedução indevida de previdência privada/FAPI (2000 e 2002).

O relatório do acórdão recorrido resume as infrações apontadas e os argumentos contidos na impugnação do Recorrente da seguinte forma:

“Trata o presente processo de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF formalizada por meio do auto de infração de fls. 215/228, no valor de R\$ 48.503,20 de imposto de renda, R\$ 36.377,37 de multa de ofício e acréscimos legais.

A autuação se deu em virtude da constatação de omissão de rendimentos recebidos da Cooperativa Paranaense dos Anestesiologistas Ltda., no valor de R\$ 3.920,67, no ano-calendário de 1999; da Sociedade Paranaense de Cultura e da Agência Marítima Cargonave Ltda., nos valores respectivos de R\$ 500,00 e R\$ 1.000,00, no ano-calendário de 2000; da Sociedade Paranaense de Cultura e do Instituto de Saúde do Paraná, nos valores de R\$ 1.120,00 e R\$ 14.463,55, respectivamente, no ano-calendário de 2001; da Cooperativa Paranaense dos Anestesiologistas Ltda. e da Coop. Mista dos Trab. Aut. Alto Uruguai, nos valores respectivos de R\$ 1.499,74 e R\$ 5.866,48, no ano-calendário de 2002; da Agência Marítima Transcar Ltda., do Instituto de Saúde do Paraná e da Coop. Mista dos Trab. Aut. Alto Uruguai Ltda., nos valores de R\$ 1.500,00, R\$ 6.934,17 e R\$ 2.333,80, respectivamente, no ano-calendário de 2003; da Fundação da Univ. Federal do Paraná, da Pegasus Agência Marítima Ltda. e do Instituto de Saúde do Paraná, nos valores respectivos de R\$ 17.320,00, R\$ 3.000,00 e R\$ 6.998,20, no ano-calendário de 2004. Procedeu-se à glosa de despesas médicas nas importâncias de R\$ 19.000,00, R\$ 31.490,00, R\$ 5.000,00, R\$ 24.700,00, R\$ 18.125,00 e R\$ 20.000,00, nos anos-calendário de 1999 a 2004, respectivamente, uma vez que apresentou apenas recibos, sem comprovar o efetivo pagamento ou qualquer elemento comprobatório das despesas realizadas; glosa de despesas com instrução, nos valores de R\$ 1.700,00 em 1999 e R\$ 1.155,00 em 2001, por falta de comprovação; e glosa de dedução com previdência privada, nos valores de R\$ 5.630,67 e R\$ 1.558,62, nos anos-calendário de 2000 e 2002, respectivamente, por falta de comprovação.

Regularmente cientificado do lançamento em 11/08/2005 (fl. 229), o interessado, por intermédio de seu procurador legalmente constituído (fl. 250), ingressou com a impugnação de fls. 234/249, em 12/09/2005, suscitando nulidade do lançamento, ressaltando irregularidades na emissão dos Mandados de Procedimento Fiscal, por falta de prorrogação do MPF nos prazos legais, por falta de delegação de competência para a emissão do MPF e por falta de descrição sumária dos procedimentos de fiscalização.



Argúi decadência do lançamento em relação aos fatos geradores até 31/12/1999, pois o MPF só poderia se referir a tributo cujo fato gerador tenha ocorrido nos cinco anos que antecedem a sua emissão, que se deu em 04/01/2005.

Alegando vícios formais de lançamento, salienta que consta como local da lavratura do auto de infração a DRF Paranaguá, mas o local da verificação da infração deu-se no endereço do contribuinte; que, embora tenha havido intimação do contribuinte pelo fisco, referida intimação deu-se de forma irregular, posto que houve falta de entrega de todos os elementos constantes do processo; que teve acesso posterior à cópia integral do processo, mediante pagamento prévio do valor a elas referente, afrontando o princípio da gratuidade do processo administrativo; e que o demonstrativo de crédito não preenche os requisitos legais e que os cálculos apresentados são absolutamente indecifráveis, como, por exemplo, se chegou à multa proporcional de R\$ 36.377,37.

Contesta o lançamento de omissão de rendimentos, por entender que as informações constantes do processo são unilaterais, já que não foi intimado a se manifestar a respeito das declarações das fontes pagadoras.

Em relação às glosas de deduções, diz que é indevida a glosa de despesas médicas, já que houve a apresentação de todos os recibos, confirmada a emissão pelos emitentes, com pagamentos feitos em moeda corrente do país e que a legislação não exige outros elementos comprobatórios; que as despesas com instrução estão devidamente comprovadas: em relação ao ano de 1999, constam os comprovantes à fl. 36 e, ao ano de 2001, a declaração de fl. 85 é suficiente para comprovar a despesas; e que os gastos com previdência privada podem ser comprovados pelo documento de fl. 55, pois sendo o total em 01/2001 de R\$ 7.221,71 e o valor depositado em 1999 de R\$ 1.443,08, o valor em 2000 foi aquele constante da declaração, e em 2002 o valor está comprovado com a indicação do CNPJ da empresa.

Por fim, diz que não foram considerados os valores do imposto de renda na fonte sobre as supostas receitas omitidas e a atualização monetária incidiu sobre a multa" (fls. 253/255).

A Recorrida, analisando as alegações apresentadas na impugnação, houve por bem não acolher a preliminar de decadência, relativa ao ano-calendário de 1999, em razão do disposto no art. 173, I, do CTN, *in verbis*: "*Logo, tratando-se de lançamento de ofício em razão de omissão de rendimentos e glosa de despesas deduzidas indevidamente da base de cálculo do imposto, o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário obedece à regra geral expressamente prevista no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, o direito de proceder ao lançamento decai somente após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*" (fl. 256).

Relativamente às preliminares de nulidade, entendeu não ter havido qualquer irregularidade, tendo sido o lançamento efetuado na forma da lei, bem como considerou válido o MPF, por ser um instrumento interno e de planejamento e que, ainda que houvesse qualquer irregularidade, não seria suficiente para caracterizar a nulidade do auto de infração. Também desconsiderou a alegação do contribuinte de que o auto de infração deveria ter sido lavrado em Paranaguá, uma vez que o foi no local da verificação da falta, ou seja, na repartição fiscal.

Consoante a assertiva de que o Recorrente não teve acesso aos autos, aduziu que "*ao contrário do que afirma, o Auto de Infração e seus Anexos, incluindo o Demonstrativo de Apuração do Imposto e de Multa e Juros de Mora, foram encaminhados e recebidos pelo interessado em seu endereço postal (fl. 229). Dessa forma, não tem sentido a argumentação trazida à impugnação*



já que, como mencionou o próprio interessado, teve acesso à cópia integral do processo, ainda que tenha sido mediante pagamento de prévio valor” (fl. 258).

Com relação à dedução por despesas médicas, entendeu a Recorrida que *“Portanto, tendo sido observadas inconsistências dentre muitos dos documentos trazidos aos autos: trazendo as datas de emissão dos recibos divergentes da dos serviços ali mencionados, discriminação genérica do serviço realizado, mesmo em se tratando de valores elevados para simples honorários médicos, emissão de um único recibo para o período de meses e até de um ano, rasuras nas datas de emissão dos recibos, nome do pagador do serviço diferente do interessado, dentre outros; ser o contribuinte beneficiário de plano de saúde, mas os profissionais emissores dos recibos dizem não serem cadastrados no referido convênio, tratando-se de atendimento particular; pela falta de comprovação do efetivo pagamento, já que meras alegações de que os pagamentos foram realizados por meio de moeda em espécie, não militam a favor do autuado, ainda mais tratando-se de valores expressivos, cujo meio usual de pagamento adotado pelas pessoas não ser em moeda corrente; e, principalmente, pela falta de comprovação da efetiva prestação de serviços por parte dos profissionais emissores dos recibos, não há como acatar a comprovação pretendida, mantendo-se as glosas respectivas” (fl. 261).*

No mais, quanto às despesas com instrução, não acatou o alegado pelo ora Recorrente, pelo que manteve a glosa, por falta de consistência das provas. Além disso, no que tange à contribuição à previdência, a Recorrida decidiu que: *“Relativamente à **Contribuição à Previdência Privada e FAPI**, foi pleiteado, no ano-calendário de 2000 o valor de R\$ 5.630,67. Buscando justificar o pagamento realizado, o interessado traz o Extrato Previdenciário Individual de fl. 55, no qual se observa que esse valor corresponde a saldo de 31/12/2000. À fl. 35, há a comprovação do pagamento no ano-calendário de 1999 de R\$ 1.443,08. Contudo, não se pode afirmar, de forma alguma, que a diferença de R\$ 4.187,59, entre esses valores, corresponda ao valor pago em 2000, pela simples razão de que o contribuinte ingressou no plano em 16/09/1995 e, portanto, o saldo de R\$ 5.630,67 corresponde aos pagamentos realizados desde essa data e não simplesmente nos períodos de 1999 e 2000. Em relação ao ano-calendário de 2002, nenhum documento foi trazido aos autos buscando justificar o efetivo pagamento de R\$ 1.558,62, pleiteado a título de contribuição à Previdência Privada” (fl. 261).*

Por fim, entenderam os julgadores que a atualização monetária, a multa de ofício e os juros de mora seguiram estritamente a lei, sendo legal a aplicação da taxa Selic.

Em seu recurso voluntário (fls. 267/297), sustenta o Recorrente haver nulidade em razão do decurso do prazo para a prolação da decisão. Em seguida alega que a obtenção de cópia integral do processo mediante pagamento ofendeu o princípio da gratuidade. No mais, repete os argumentos trazidos na impugnação.

É o relatório.



Voto

Conselheiro ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Relator

O recurso preenche seus requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

No que atine às preliminares de nulidade do presente auto de infração em razão das irregularidades apontadas pelo Recorrente, entendo que descabidas, conforme especificamente será tratado a seguir.

Neste esteio, quanto à alegação de nulidade em virtude do decurso do prazo de 30 dias para julgamento do feito, tal como estatuído pelo art. 27 do Decreto 70.235/72, afigura-se descabida, tendo em vista que a inobservância de tal prazo, muito embora possa ensejar consequências internas, não acomete de nulidade o feito, tratando-se de hipótese dos prazos designados como impróprios.

Com efeito, é desarrazoada a pretensão do Recorrente, haja vista que o decurso de tal prazo em nada lhe prejudica, mesmo porque, como se sabe, o trâmite do processo administrativo até a sua decisão final de mérito suspende a exigibilidade do crédito tributário, na forma do art. 151, III, do CTN, de modo que não merece prosperar a alegação.

No que atine à extinção do prazo do Mandado de Procedimento Fiscal, cumpre esclarecer que o MPF é instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais administrados pela Secretaria da Receita Federal e ainda que houvesse qualquer irregularidade, não ensejaria a nulidade do lançamento tributário.

Nesse sentido, mais uma vez, cumpre referir que no processo administrativo fiscal vige o princípio da instrumentalidade das formas e da verdade material, de tal sorte que meras irregularidades não acometem o auto de infração de qualquer nulidade, a menos que possam gerar prejuízo para a defesa do contribuinte.

Não comprovado, portanto, qualquer prejuízo para sua defesa, não há que se admitir a alegação, em consonância com o preceito legal insculpido no artigo 60 do Decreto 70.235/72.

Nesse sentido é o entendimento desse Primeiro Conselho de Contribuintes, consoante se extrai do acórdão a seguir colacionado, *in verbis*:

"MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). NULIDADE DE AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA. Constituindo-se o MPF em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo, eventual irregularidade formal nele detectada não enseja a nulidade do auto de infração, nem de quaisquer Termos Fiscais lavrados por agente fiscal competente para proceder ao lançamento, atividade vinculada e obrigatória nos termos da lei." (Recurso 145.566, Acórdão n. 106-15259, Relator Conselheiro Luiz Antonio de Paula, j. 25.01.2006)

Relativamente à arguição de que o auto de infração tenha sido lavrado fora do local onde se constatou a suposta infração, melhor sorte não assiste ao Recorrente. Nesse passo, dispõe o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72 que:

"Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula."

A expressa alusão ao local da verificação da falta, muito embora a partir de uma interpretação literal possa levar ao entendimento destacado pelo subscritor das razões recursais, não admite tal exegese do ponto de vista sistêmico. Vale referir, outrossim, que, analisando-se o dispositivo a partir de um prisma histórico-cultural, percebe-se que, com o avançar galopante da tecnologia nas últimas décadas, o acesso às informações permite que, por via eletrônica, se obtenha todos os dados necessários à lavratura do auto de infração.

Neste passo, valendo-nos do disposto no artigo 60 do Decreto 70.235/72, inexistente qualquer possibilidade de invalidar o auto de infração pela razão supra deduzida, eis que, estando de posse de todos os documentos necessários à lavratura do auto de infração, não há necessidade de que o auto seja lavrado especificamente no local de verificação da infração, podendo ser lavrado, também, na repartição fiscal, desde que lá se encontrem todos os documentos necessários para tanto, de acordo com o disposto no art. 60 do Decreto 70.235/72.

Igualmente, há que se repisar, por derradeiro, que, havendo sido garantido, amplamente, o direito de defesa do contribuinte, não há que acometer o auto de infração da pecha da nulidade.

Neste mesmo passo, no que atine à necessidade de entrega de todos os documentos constantes do processo, igualmente não assiste razão ao Recorrente. Isso porque todos os documentos necessários à defesa do contribuinte encontram-se acostados aos autos, tendo dele acesso irrestrito o Recorrente.

Neste sentido, quisesse o Recorrente obter cópias das peças que instruem o processo fiscal, deveria tê-lo requerido expressamente, mediante o pagamento dos custos decorrentes da reprografia, tendo em vista que a extração de cópias em processos administrativos não é imunizada do pagamento de taxas, não consistindo, pois, sua não entrega em óbice ao pleno exercício do direito de petição previsto no art. 5º, XXXIV, 'a', da Lei Maior.

Por tais razões, rejeito as preliminares, passando à análise do *meritum causae*, que, para efeitos sistemáticos, será dividido em tópicos.

(a) decadência quanto ao ano-calendário de 1999



No que concerne ao primeiro argumento, o recurso deve ser provido quanto à decadência verificada em relação ao ano-calendário de 1999, pois entendo que é aplicável o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, §4º, do CTN, pois, à regra geral do artigo 173, I, o Código estabeleceu justamente a exceção contida no artigo 149, V.

É o que passo a demonstrar.

Inicialmente, necessário se faz inicialmente transcrever alguns artigos do CTN que tratam do lançamento e da decadência. São eles:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

...

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

...

V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

...

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

...

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

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

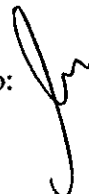
...

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

...

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

...



V – a prescrição e a decadência;

...

VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º;

...

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;

...”

Várias conclusões podem ser extraídas a partir da interpretação sistemática desses dispositivos do Código:

(a) desde sua definição, o lançamento é considerado expressamente um procedimento administrativo (art. 142, *caput*) ou uma atividade administrativa (art. 142, parágrafo único), inclusive o lançamento por homologação (art. 149, V, e 150, *caput*);

(b) esse procedimento ou atividade consiste em “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo” (art. 142, *caput*), independentemente da modalidade de lançamento;

(c) a diferença é que, no lançamento por homologação, praticamente toda essa atividade é realizada pelo contribuinte ou responsável, cabendo à autoridade administrativa homologá-la;

(d) o artigo 149 trata das hipóteses que autorizam o lançamento de ofício, dentre as quais aquelas previstas nos incisos V e VII, ou seja, (d.1) “omissão ou inexactidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação) e (d.2) ação do sujeito passivo ou de terceiro em benefício daquele “com dolo, fraude ou simulação”;

(e) o lançamento por homologação está definido no artigo 150, sendo que “o dever de antecipar o pagamento”, não o efetivo pagamento, faz parte do conceito legal daquele (art. 150, *caput*);

(f) o pagamento antecipado é modalidade de extinção do crédito tributário, sob condição resolutiva da homologação do lançamento (150, §1º, c/c art. 156, VII);

(g) no lançamento por homologação, homologa-se a atividade (art. 150, *caput*, *in fine*) ou o procedimento (art. 150, §§ 1º e 4º, c/c art. 156, VII, *in fine*) realizado pelo sujeito passivo;

(h) referida homologação pode ser tácita, com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º);



(i) se não homologado esse procedimento, necessário se faz o lançamento de ofício de que trata o artigo 149, V;

(j) o artigo 156 distingue os casos de decadência (V), de pagamento antecipado e de homologação do lançamento (VII);

(k) o prazo de decadência a que se refere o artigo 156, V, é o do artigo 173, I, do CTN, enquanto que a homologação do lançamento se dá na forma do §4º. do artigo 150;

(l) o artigo 150, §4º., é aplicável apenas ao lançamento de ofício previsto expressamente no inciso V do artigo 149, decorrente de “omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação), não alcançando os casos de ação do sujeito passivo ou de terceiro em benefício daquele “com dolo, fraude ou simulação”;

(m) “omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação) abrange tanto a falta de pagamento como o pagamento a menor de tributo;

(n) apenas as circunstâncias que não se encaixem na expressa previsão contida no artigo 149, V, estão sujeitas ao artigo 173, I.

A meu ver, essas constatações afastam a assertiva segundo a qual o artigo 173, I, regula indistintamente o prazo decadencial relativo a todos os lançamentos de ofício.

Como se viu, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, por força do artigo 149, V, o lançamento de ofício deve ser realizado pela autoridade administrativa tanto no caso de omissão como de inexatidão “por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação), o que significa dizer que quando houve falta de pagamento ou pagamento a menor, é obrigatório o lançamento de ofício.

Para essas situações de ausência de pagamento ou de pagamento parcial de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o Código estabelece o prazo do §4º. do artigo 150, ressaltando tão-somente aquelas em que se verifique “dolo, fraude ou simulação”, que, nos termos do artigo 149, VII, também autorizaria o lançamento de ofício.

Aliás, se o artigo 173, I, abrangesse todas as hipóteses de lançamento de ofício, a ressalva contida na parte final do artigo 150, §4º., seria absolutamente desnecessária, uma vez que a comprovação de “dolo, fraude ou simulação” também impõe o lançamento de ofício pela autoridade administrativa, a teor do artigo 149, VII.

Se o legislador não usa palavras inúteis, o disposto na parte final do § 4º. do artigo 150 só pode significar que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o único caso de lançamento de ofício que autoriza a incidência do artigo 173, I, é o de “dolo, fraude ou simulação”.

Muito difundida também tem sido a idéia de que o artigo 150, §4º., aplica-se apenas quando tenha sido feito pagamento antecipado pelo sujeito passivo, pois, não havendo tal pagamento, qualquer que seja seu valor, a autoridade não terá o que homologar, submetendo-se a hipótese ao regime do artigo 173, I.

Não obstante, conforme se procurou demonstrar, o Código exige expressamente, nas situações do artigo 150, a homologação de todo o procedimento, de toda a atividade de “lançamento”, que consiste, na definição do artigo 142, em “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo” (art. 142, *caput*).

A antecipação do pagamento é referida apenas como modalidade de extinção do crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento de lançamento, ou seja, de toda atividade que culminou no pagamento a menor ou mesmo no não recolhimento do tributo.

O que importa, para o Código, é que a legislação do tributo atribua ao contribuinte ou responsável “o dever de antecipar o pagamento” do tributo, independentemente deste ser realizado ou não. É dizer, a exigência tributária é que deve estar sujeita ao lançamento por homologação, não sendo condição necessária para a incidência do artigo 150, §4º., a realização de qualquer antecipação.

Até porque todas as vezes que o Código se referiu à homologação, nos artigos 150, *caput* e §§1º. e 4º., e 156, VII, fez menção à atividade ou ao procedimento de lançamento, nunca ao pagamento antecipado.

Se isso não bastasse, o CTN sempre distinguiu “pagamento antecipado” e “homologação do lançamento” (artigos 150, *caput* e §§1º. e 4º., e 156, VII), tendo utilizado essas expressões lado a lado, no mesmo dispositivo (artigo 150, §1º., e 156, VII), sem nunca se referir à homologação do pagamento antecipado.

E não poderia ser de outra forma, pois, nos tributos sujeitos a essa espécie de lançamento, existem diversas situações que acarretam o não pagamento de determinada exação, como imunidades, isenções, não-incidências, alíquotas zero, créditos acumulados etc. Por vezes, o lançamento de ofício decorrente do não pagamento do tributo também tem origem em vício na qualificação dos fatos pelo sujeito passivo.

Em qualquer uma dessas hipóteses, a atividade do contribuinte ou responsável está sim sujeita à homologação pela autoridade administrativa, de acordo com o artigo 150.

Um exemplo prático poderá ajudar a elucidar a questão: no caso do IRPF, tributo sujeito ao lançamento por homologação, determinado contribuinte assalariado não paga o tributo sobre determinado rendimento, declarando ao final do exercício que aquele rendimento era isento ou não tributável.

É correto dizer que, no caso, não se estaria sujeito ao prazo do artigo 150, §4º., só porque não houve pagamento daquele específico rendimento? Seria possível desmembrar o fato gerador e considerar que apenas aquele rendimento não oferecido à tributação determinaria a aplicação do artigo 173, I, ainda que vários outros valores tenham sido recolhidos antecipadamente a título de IRPF ou mesmo IRRF?

Outra pergunta se impõe: por que somente aqueles que não pagaram o imposto estão sujeitos ao prazo do artigo 173, I, enquanto que todos os que recolheram a menor (inclusive valores ínfimos) devem observar o prazo do artigo 150, §4º., quando se sabe que ambos os casos ensejam o lançamento de ofício, nos termos do mesmo artigo 149, V, do CTN?



A propósito, deve-se ressaltar que o argumento segundo o qual o *caput* do artigo 150 determinaria a homologação do pagamento antecipado, já que a expressão “atividade assim exercida pelo obrigado” poderia referir-se à antecipação, é incompatível com o disposto no artigo 149, V, de acordo com o qual o lançamento de ofício deve ser efetuado pela autoridade administrativa “quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte”.

De fato, se a omissão ou a inexatidão mencionadas no artigo 149, V, dizem respeito ao “exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte”, percebe-se que o pagamento em si não é requisito para que o tributo esteja sujeito ao lançamento por homologação. Homologa-se, isto sim, a atividade, o procedimento levado a efeito pelo sujeito passivo, não o pagamento propriamente dito, que pode ou não ocorrer.

O que se quer deixar muito claro é que a interpretação do *caput* do artigo 150 não pode ser feita isoladamente, pois, como se diz, “o direito não se interpreta em tiras”. Deve ser feita em conjunto com o artigo 149, V, e com todos os outros dispositivos do Código que tratam da matéria, especialmente os artigos 142, *caput* e parágrafo único, 149, V e VII, 150, §§1º e 4º, 156, V e VII, e 173, I.

Ainda que não nos caiba “psicanalisar os eminentes representantes da Nação”, não me parece, outrossim, que tenha sido intenção do legislador sujeitar todos os casos de lançamento de ofício (art. 149) ao artigo 173, I, do CTN.

Isto porque tanto o “Anteprojeto de autoria do Prof. Rubens Gomes de Sousa, que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional”, de 1954, como o projeto de lei encaminhado ao Presidente da República previam apenas o prazo decadencial de que trata o artigo 173, I, do nosso Código em vigor.

O disposto no atual artigo 150, §4º, quanto à homologação tácita não constou nem do anteprojeto nem do projeto de lei. Foi incluído posteriormente, como exceção ao nosso artigo 173, I, que seria aplicável indistintamente a todas as modalidades de lançamento.

Assim, ao excepcionar o lançamento por homologação da regra geral até então projetada, o legislador pretendeu dar à hipótese prevista atualmente no artigo 149, V, tratamento diferenciado, consubstanciado no regime de que trata nosso artigo 150, §4º.

Não se deve esquecer, ainda, que, além da interpretação sistemática dos dispositivos do CTN, no caso específico, tratando-se de exceção, deve-se interpretar restritivamente os artigos 149, V, e 150, *caput* e §§1º e 4º, ou, nos dizeres do artigo 111 do Código, “literalmente”. E a interpretação literal destes, como se viu, também nos permite concluir que tendo ou não havido pagamento antecipado, aplica-se aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, contado a partir da data da ocorrência do fato gerador.

Nem se alegue ainda que o legislador pretendeu estabelecer um prazo menor de decadência apenas para os casos em que o contribuinte tenha feito algum pagamento antecipado, pois tal antecipação facilitaria o trabalho de investigação da autoridade administrativa.



Isto porque tal propósito, mesmo que tivesse existido, não se manifestou no texto do Código; ao contrário, como se extrai da interpretação sistemática e gramatical dos artigos 142, *caput* e parágrafo único, 149, V e VII, 150, *caput* e §§1º. e 4º., 156, V e VII, e 173, I, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo do §4º. do artigo 150 é aplicável inclusive quando não houver pagamento.

Lembro aqui a advertência feita pelo Ministro Aliomar Baleeiro:

"Não me cabe, Sr. Presidente, psicanalisar os eminentes representantes da Nação.

...

Não entro, Sr. Presidente, na apreciação da justiça da lei. Desde que aceitei um posto neste Supremo Tribunal Federal, com muita honra para mim lembrei-me de que na minha mocidade me tinham ensinado aquela regra sovadíssima, de D'Argentré: não julgo a lei, julgo segundo a lei.

...

Acho que os membros do Congresso, responsáveis pela política legislativa do País, podem exigir que apliquemos cegamente a todas as leis que forem constitucionais, boas ou ruins. Quem se queixar da justiça da lei, que vá às eleições e substitua os Deputados e Senadores. Nosso papel não é fazer leis, mas justiça segundo as leis constitucionais." (STF, Tribunal Pleno, RE nº 62.739-SP, Relator Ministro Aliomar Baleeiro, j. em 23.8.67, in RTJ 44/55-59)

É por esses motivos que acolho a decadência quanto ao ano-calendário de 1999, considerando-se que, no caso específico dos autos, o lançamento de ofício foi efetuado após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos de que trata o §4º. do artigo 150 do CTN.

Passa-se, a seguir, para a análise do ponto seguinte.

(b) omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas

No que se refere à omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas, o Recorrente alega tão-somente que "as informações constantes do processo administrativo-fiscal são unilaterais, sem que o contribuinte tenha sido intimado a se manifestar a respeito das referidas Declarações das fontes pagadoras" (fl. 285), não apresentando nenhum documento que pudesse afastar as afirmações da fiscalização.

Ora, consoante se extrai de fls. 196/203, 208/211 e 214, foram juntados diversos comprovantes de retenção de Imposto de Renda Retido na Fonte por distintas fontes pagadoras referentes à prestação de serviços sem vínculo empregatício, por parte do Recorrente, sendo tal prova mais do que suficiente para embasar o lançamento tributário efetuado *in casu*.

Deste modo, acaso pretendesse o contribuinte desconstituir a prova produzida nos presentes autos, deveria tê-lo feito expressamente, o que não ocorreu, razão pela qual deve o item I do auto de infração ser mantido por seus próprios fundamentos.

(c) dedução indevida de despesas médicas

Quanto à pretensão de dedução das despesas médicas, o Recorrente apresentou apenas e tão-somente os recibos supostamente recebidos dos respectivos prestadores de serviço, não havendo logrado êxito em comprovar a efetiva prestação dos serviços médicos. Neste sentido, dispõe o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), consoante muito bem destacado pela Recorrida, que:

"Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº. 5.844, de 1943, art. 11, §3º)

§1º. Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte. (Decreto-Lei nº. 5.844, de 1943, art. 11, §4º). "

Ora, isto foi exatamente o ocorrido. Observa-se, a partir de uma análise dos autos, que diversos recibos foram acostados para o fim de justificar deduções da base de cálculo do imposto de renda devido, muitos deles com rasuras, sem o nome do contribuinte, referente a períodos excessivamente longos, o que permitiu que fossem exigidos esclarecimentos por parte do contribuinte acerca da efetiva prestação dos referidos serviços médicos.

Neste sentido, vale trazer à colação breve excerto da decisão recorrida, que comprova, cabalmente, os indícios de inidoneidade dos recibos apresentados, *in verbis*:

"Cabe verificar a documentação trazida pelo interessado, que busca justificar as deduções a título de despesas médicas que foram objeto de glosa pela fiscalização: em 1999, do total de R\$ 19.000,00, R\$ 10.000,00 corresponde a um único recibo, emitido por Adriane Schadeck Sampaio, em 30/12/1999, referente a "serviços fonoaudiológicos prestados em 1999" e R\$ 9.000,00 composto por diversos recibos de Rita Pinotti, provenientes de "sessões de psicoterapia" (fls. 37/43); em 2000, o Recibo da Associação Médica Brasileira de Acupuntura, no valor de R\$ 2.000,00 (fl. 57), refere-se a "curso de acupuntura" e não de despesas médicas; os recibos emitidos mensalmente por Auro Eder Pereira, no total de R\$ 20.000,00, relativos a "honorários médicos", nem mesmo está preenchido em nome do contribuinte (fls. 58/62); RPA no total de R\$ 850,00 emitidos por Ivanilton Carlos Folha (fls. 63/66); e R\$ 8.640,00 relativo a "sessões de psicoterapia" a Rita Pinotti (fls. 67/72); em 2001, o valor de R\$ 5.000,00, por "consultas e sessões de psicoterapia" a Rita Pinotti, estão datados como o ano de 2005 (fls. 86/87); em 2002 do total deduzido de R\$ 24.700,00, R\$ 700,00 referente a recibo emitido por Mario Naoyuki Hiruma e R\$ 24.000,00 por recibos emitidos mensalmente por Auro Eder Pereira, que discriminam como serviço: "atendimentos médicos prestados ao mesmo" (fls. 99/106), evidenciando, ainda, na maior parte dos recibos, rasura quanto ao ano de sua emissão, não podendo afirmar se referem ao ano de 2002 ou ao de 2003; em 2003, recibos de Cyntia Isabel Heyn, que totalizam R\$ 7.125,00, provenientes de "sessões de fisioterapia e acupuntura", R\$ 7.000,00, de Melissa F. Calvello, também relativos a "sessões de fisioterapia", e R\$ 4.000,00, de Cíntia Mara Affornalli, relativos a "sessões fonoaudiológicas" (fls. 133/149); e em 2004, recibos de R\$ 4.600,00, R\$ 7.400,00 e R\$ 2.000,00, emitidos por Auro

Eder Pereira, provenientes de "honorários médicos + procedimentos técnicos", sendo que um recibo de R\$ 6.000,00 tem como data 12/03/2005 (fls. 212/213)." (fl. 260) (grifos no original)

Assim, diante das evidentes irregularidades e dos indícios de inidoneidade dos recibos, caberia ao contribuinte, por força de determinação legal, cujo teor se trouxe à baila, comprovar a efetiva prestação dos serviços médicos, sendo-lhe conferido tal ônus probatório. Não os tendo comprovado, escoreita a glosa efetuada. Neste sentido, vale trazer à colação os seguintes precedentes deste Primeiro Conselho de Contribuintes:

"COMPROVAÇÃO RECIBOS – GLOSA DE DEDUÇÕES – Diante de indícios da inidoneidade dos recibos apresentados para a comprovação de pagamentos de despesas médicas, justifica-se a exigência por parte do Fisco de elementos adicionais para a comprovação da efetiva prestação dos serviços e do pagamento. Sem isso, o simples recibo ou a declaração do próprio prestador de serviços sob suspeita são insuficientes para comprovar a despesa, justificando a glosa. Recurso negado." (Primeiro Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Acórdão nº. 102-48.443, sessão de 25.04.2007)

"COMPROVAÇÃO RECIBOS – Diante de elementos que colocam em dúvida a idoneidade dos recibos apresentados para a comprovação de pagamentos de despesas médicas, justifica-se a exigência por parte do Fisco de elementos adicionais para a comprovação da efetividade da prestação dos serviços e/ou do pagamento. Sem isso, o simples recibo ou a declaração do próprio prestador de serviços sob suspeita são insuficientes para comprovar a despesa, justificando a glosa. Recurso negado." (Primeiro Conselho de Contribuintes, 4ª Câmara, Acórdão nº. 104-21.813, sessão de 16.08.2006)

Por tais razões, entendo que não assiste razão ao Recorrente neste ponto específico.

(d) dedução indevida de despesa com instrução

Relativamente às despesas com instrução, o Recorrente pretendeu deduzir valores pagos à "Sociedade de Anestesiologia do Estado de São Paulo" e à "Unimed de Paranaguá".

No que concerne à primeira pretensão, tem-se que já afastada pelo acolhimento da preliminar de decadência relativa ao ano-calendário de 1999.

Quanto às despesas com instrução efetuadas junto à Unimed Paranaguá, percebe-se que não são passíveis de dedução, eis que, conforme muito bem apontado pela Recorrida, a legislação tributária apenas admite referida dedução se os dispêndios forem destinados a instituições de ensino regularmente autorizadas, o que não sói ocorrer *in casu*.

Neste sentido, vale conferir a seguinte Solução de Consulta, aplicável *in totum* ao presente caso:

"IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF – DESPESAS COM INSTRUÇÃO. Na determinação da base de cálculo do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual das pessoas físicas podem ser deduzidos, a título de



despesas com instrução, os pagamentos efetuados a instituições de ensino relativamente aos cursos de especialização. Considera-se instituição de ensino aquela regularmente autorizada, pelo Poder Público, a ministrar educação básica – educação infantil, ensino fundamental e ensino médio – e educação superior, nos termos da Lei nº. 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Dispositivos Legais: RIR/1999, art. 81; IN SRF 15/01, arts. 39 e 41. Processo de Consulta nº. 237/04. Órgão SRRF / 5ª Região Fiscal. Publicação no DOU em 19.07.2004.”

Por tais razões, não se encontrando os gastos em referência nos parâmetros acima estabelecidos, não há que se permitir referida dedução, devendo ser mantida a decisão recorrida por seus próprios fundamentos.

(e) dedução indevida de previdência privada/FAPI

Quanto à dedutibilidade dos valores pagos a título de contribuição para fundo de aposentadoria privada, vale frisar que apenas são admitidos, como despesas dedutíveis, os valores efetivamente gastos no ano-calendário em referência. Ora, sendo a hipótese de incidência do IRPF o acréscimo patrimonial apurado no ano-calendário, sua base de cálculo, por decorrência lógica e necessária, deve abranger as receitas e despesas apuradas tão-somente naquele ano-calendário.

Assim, sendo certo que o próprio Recorrente reconhece que referido montante “*refere-se ao saldo até 31/12/2000 e não à parcela efetivamente paga naquele ano*”, tem-se que manifestamente incabível a sua dedução, não sendo possível inserir tais valores no cômputo das despesas dedutíveis.

(f) Alegação de desconconsideração, no cômputo do valor devido das omissões de receita, do IRRF descontado do Recorrente pelas fontes pagadoras

No que se refere à assertiva de que não teriam sido considerados os valores retidos na fonte relativamente aos valores supostamente omitidos, não assiste razão ao Recorrente, pois o demonstrativo de apuração de fls. 221/226 afasta, por completo, referida alegação, tal como destacado corretamente pela decisão recorrida.

(g) Impossibilidade de utilização da Taxa SELIC

Inicialmente, cumpre destacar que inexistiu a aplicação da taxa de juros SELIC sobre a multa imposta ao Recorrente, consoante se extrai do demonstrativo de fls. 227, razão pela qual é descabida tal alegação.

A respeito da possibilidade de aplicação da Taxa SELIC para atualização do valor principal do tributo devido, é expressa a legislação federal, mais especificamente a Lei Federal nº. 9.430/96. Confira-se:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.(...)”



§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Desta feita, na esteira da jurisprudência uníssona deste Primeiro Conselho de Contribuintes materializada na Súmula nº. 2, não compete a este Conselho pronunciar-se acerca da inconstitucionalidade de leis. Isso porque, tendo tais normas obedecido o trâmite previsto na Lei Maior para ingressar no ordenamento jurídico, tomam-se cogentes e, portanto, são plenamente aplicáveis por força da presunção de validade.

Não cabe, portanto, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, usurpando prerrogativa própria do órgão judiciário, julgar a relação de pertinencialidade das normas com o ordenamento. Deve-se limitar, pois, a estabelecer o fenômeno de subsunção do fato à norma.

Assim, à luz do dispositivo mencionado retro, este Primeiro Conselho de Contribuintes firmou o entendimento sumular nº. 4, segundo o qual *"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."*

(h) Multa Confiscatória

Com relação à arguição de inconstitucionalidade da multa por violação dos artigos 145, §1º, combinado com o disposto no art. 150, IV, da Lei Maior, tem-se que totalmente insubsistente.

Cabe afirmar, *ab initio*, que o princípio da vedação ao confisco, tal como explicitado no art. 150, IV, da Constituição Federal, impede a cobrança confiscatória de tributos e não de penalidades. Nessa esteira, é bem de ver que, a teor do que se extrai do art. 3º do Código Tributário Nacional, *"tributo é toda prestação pecuniária, em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada"*.

Ora, se o conceito de tributo, como preleciona o CTN, não abrange sanções de atos ilícitos, tem-se que as normas relativas a tributos não se estendem às penalidades, por tratarem de objetos absolutamente distintos. Confira-se, neste ponto, a jurisprudência firmada por esta Câmara:

MULTA DE OFÍCIO - É correto o lançamento da multa de ofício, como sanção por descumprimento da legislação tributária, o que não se confunde nem resulta do conceito de "caráter confiscatório" que é dirigido a tributos e não a penalidades.

(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 134.381, relator Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, sessão de julgamento de 14.04.2004)

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - É correta a exigência, e de consequência, a cobrança da multa de lançamento de ofício, quando o dever legal venha de ser cumprido por iniciativa da autoridade administrativa, fato que não se confunde com o conceito de "caráter confiscatório".

(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 133.777, relator Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, sessão de julgamento de 05.11.2003)

Não bastasse essa razão, por si só suficiente para rejeitar o pleito do Recorrente, vale ressaltar que o montante da multa no valor de 75% sobre o principal é oriundo de norma cogente, prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96. Portanto, tratando-se de norma vigente, não poderia este órgão administrativo aferir a natureza confiscatória da multa sem, antes, pronunciar-se acerca da constitucionalidade da norma.

Assim, pelos mesmos fundamentos relacionados no tópico anterior, não pode este Primeiro Conselho de Contribuintes aferir a respeito da constitucionalidade das leis, consoante uníssona jurisprudência consolidada na Súmula n.º 2 deste Primeiro Conselho de Contribuintes, cujo teor já se teve a oportunidade de transcrever.

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de ACOLHER a preliminar de decadência dos valores relativos ao ano-calendário de 1.999, AFASTAR as demais preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões-DF, em 09 de outubro de 2008.


Alexandre Naoki Nishioka