



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.004745/2010-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-005.991 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 30 de novembro de 2023
Recorrente VALTEMIR ALVES DE DEUS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2006

DESCRIÇÃO DOS FATOS. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.
INOCORRÊNCIA DE NULIDADE

Não há que se falar em nulidade por cerceamento de defesa, quando o lançamento contém descrição pormenorizada dos fatos apurados e indicação correta dos dispositivos legais aplicados.

DEPENDENTES. CONCEITO. DIREITO TRIBUTÁRIO.

O conceito de dependente para a legislação tributária diverge do conceito das obrigações do direito de família, que se relaciona ao dever moral e, por mais que cumpra esta responsabilidade, o fato não pode ser levado para o direito tributário quando não preenchidos os requisitos da norma específica.

INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA CONFISCATÓRIA. SÚMULA CARF 02. Este Tribunal administrativo não é competente para tratar sobre inconstitucionalidade de Lei tributária, nos termos da Súmula CARF 02.

APLICABILIDADE DA TAXA SELIC COMO ÍNDICE DE JUROS DE MORA. SÚMULA CARF 04. Súmula CARF n.º 4: 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, exceto na parte que discute a inconstitucionalidade da multa aplicada, afastar as preliminares de nulidade por ausência de fundamentação e nulidade por falta de apresentação analítica do crédito, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, Wilderson Botto e Ricardo Chiavegatto de Lima (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite.

Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Trata-se de Notificação de Lançamento lavrada contra o contribuinte acima mencionado, para exigência dos seguintes valores, relativos ao IRPF do Exercício 2006, Ano-Calendário 2005:

IRPF-suplementar (sujeito à multa de ofício)	R\$ 6.620,52
Multa de Ofício	R\$ 4.965,39
Juros de Mora (calculados até 31/05/2010)	R\$ 2.999,09
Total do Crédito Tributário Apurado	R\$ 14.585,00

Segundo consta na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” e, o lançamento é decorrente das seguintes irregularidades:

1 – Dedução Indevida com Dependentes no valor de R\$ 5.616,00. Consta da Descrição dos Fatos Enquadramento Legal:

0 contribuinte informou indevidamente como dependentes: o cônjuge CLEIDE DE SOUZA FREITAS ALVES DE DEUS que apresenta Declaração em separado; o filho RODRIGO ALVES DE DEUS nascido em 06/09/1982, (Completo 23 anos em 2005) que não cursava escola técnica de 2º grau ou ensino superior; a irmã LINDAMIR ALVES DE DEUS (informou a data de nascimento errada) da qual não detém a guarda judicial; a sogra BENICIA DA SILVA FREITAS que não pode ser dependente pois o cônjuge apresenta Declaração em separado; e o filho GUSTAVO ALVES DE DEUS que já havia sido informado como dependente na Declaração do cônjuge.

2 - Dedução Indevida com Despesa de Instrução no valor de R\$ 4.396,00. Consta da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal:

1- O contribuinte informou pagamento para CENTRO EDUCACIONAL PLAZA LTDA no valor de R\$ 2.345,00 e para ASSOCIAÇÃO PARANAENSE DE ENSINO E CULTURA no valor de R\$ 2.356,00, e não apresentou documentação nem comprovação da efetividade dos desembolsos referentes a essas despesas. Desta forma será glosado o valor indevidamente deduzido de R\$ 4.396,00.

3 – Dedução Indevida de Despesas Médicas no valor de R\$ 12.372,84. Consta da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal:

Foram glosadas despesas no valor de-R\$ 12.372,84, conforme abaixo demonstrado.

1 – O Contribuinte informou pagamento de despesas para FAUSTINO GARCIA ALFEREZ, CPF 286.684.839-34, no valor de R\$ 1.786,00, e não apresentou documentação nem comprovação da efetividade do desembolso referente .a essa despesa. Desta forma será glosado o valor de R\$ 1.786,00.

2 0 contribuinte informou pagamento de despesas para MAURICIO PEREIRA BARBOSA, CPF 545.675.999-34, no valor de R\$ 1.562,00, e não apresentou documentação da comprovação da efetividade do desembolso referente a essa despesa. Desta forma será glosado o valor de R\$1:562,00.

3- O contribuinte informou pagamento de despesas para BÁRBARA & BÁRBARA CLÍNICA MÉDICAS LTDA no Valor de R\$ 1.856,00, e não apresentou documentação nem comprovação da efetividade do desembolso referente a essa despesa. Desta forma será glosado o valor de R\$ 1.856,00:

4- O contribuinte informou pagamento de despesas para SERVIÇO DE RADIOLOGIA MANOEL DE ABREU LTDA no valor de R\$ 456,00, e não apresentou documentação nem comprovação da efetividade do desembolso referente a essa despesa. Desta forma será glosado o valor de R\$ 456,00.

5- O contribuinte informou pagamento de despesas para HOSPITAL E MATERNIDADE SANTA CATARINA no valor de R\$ 856,00 e não apresentou documentação nem comprovação da efetividade do desembolso referente a essa despesa. Desta forma será glosado o valor de R\$ 856,00.

6- O contribuinte informou pagamento de despesas para INSTITUTO OFTALMOLÓGICO BOM JESUS S/C LTDA no valor de R\$ 1.896,00, e não apresentou documentação nem comprovação da efetividade do desembolso referente a essa despesa. Desta forma será glosado o valor de R\$ 1.896,00.

7- O contribuinte informou pagamento de despesas para HOSPITAL POLICLÍNICA CASCAVEL LTDA no valor de R\$ 1.879,00, e não apresentou documentação nem comprovação da efetividade do desembolso referente a essa despesa. Desta forma será glosado o valor de R\$ 1.879,00.

8- O contribuinte informou pagamento de despesas para VERDE CLÍNICA, no valor de R\$ 1.458,00, e não apresentou documentação nem comprovação da efetividade do desembolso referente a essa despesa. Desta forma será glosado o valor de R\$ 1.458,00.

9- O contribuinte informou pagamento de Plano de Saúde para FUNDAÇÃO COPEL no valor de R\$ 1.806,26. Conforme documentação apresentada, o valor das mensalidades pagas foi de R\$1.588,11. Deste valor, R\$ 405,69 se referem ao filho RODRIGO ALVES DE DEUS que não pode ser dependente do contribuinte por ter mais de 21 anos e não haver comprovação de que cursava escola técnica de 2ª grau ou estabelecimento de ensino superior. Desta forma deve ser glosado o valor de R\$ 623,84, sendo aceita a dedução de R\$1.1842,42.

4 – Omissão de Rendimentos do Trabalho com Vínculo e/ou sem Vínculo Empregatício no valor de R\$ 4.694,73, com IRRF no valor de R\$ 75,09.

O contribuinte apresentou impugnação tempestiva, com as seguintes alegações:

Preliminarmente

A) Da Nulidade do Lançamento Tributário por Ausência de Fundamentação.

Alega que os dispositivos legais contidos no Lançamento foram meramente referidos no ato de comunicação, sem especificar a incidência do mesmo ao impugnante.

Afirma que fundamentar a aplicação da lei não é apenas indicar aleatoriamente os dispositivos legais, faz-se necessário descrever pormenorizadamente os fatos e se demonstre através de um silogismo lógico a incidência de tais fatos nas hipóteses genericamente previstas em leis.

Ressalta que somente com este silogismo que é possível ao administrado exercer o direito à ampla defesa e ao contraditório. Cita diversos dispositivos constitucionais e a Lei da Ação Popular que dispõem que havendo ausência de fundamentação torna qualquer ato administrativo plenamente nulo.

Salienta que o ato administrativo deve ser motivado, sendo que o seu desrespeito ainda que parcial, torna o ato nulo. Cita a Teoria dos Motivos Determinantes que determina que todos os atos administrativos devem estar vinculados aos fatos que lhe deram ensejo. Informa que no caso em tela, o ato é vinculado, logo o agente público está completamente adstrito ao que diz a lei, não podendo se afastar dela.

B) Da Nulidade da Presente Medida Fiscal

Alega que nos procedimentos fiscais deve-se aplicar o contido no Decreto nº 70.235/72. Cita o art. 11 do referido decreto que tem como requisito que a fundamentação traga a exigência tributária, apresenta doutrina de Leandro Paulsen neste sentido.

Argumenta que a medida fiscal apresentou o valor do débito e seus consectários legais, sem apontar de forma analítica como se deu a aferição do valor total do crédito.

Entende que a descrição meramente exemplificativa dos valores sem o correto apontamento da origem dos mesmos, viola o direito constitucionalmente assegurado da ampla defesa, pois não há como atacar pormenorizadamente a notificação.

Mérito

Da Legalidade das Deduções Efetuadas em face dos Princípios Legais e Constitucionais Vigentes.

Informa o art. 226 da CF/88, no qual consta que a família receberá proteção especial do Estado.

Sustenta que as glosas realizadas pelo Fisco foram relativas à instrução e despesas médicas a seus dependentes, encerrando uma cobrança em face do impugnante que assistiu sua família.

Ressalta que é dever legal dos membros da família a mútua assistência nos termos do Código Civil. Aduz que tal determinação repousa no princípio da solidariedade que deverá envolver os membros da família.

Afirma que a proteção concedida pela constituição deve ser respeitada pelo Estado, inclusive na esfera fiscal.

Salienta que as despesas ocorreram e todas se deram em nome dos membros da família, portanto a glosa realizada restringe a aplicação do princípio da solidariedade entre os membros da família.

Da Inaplicabilidade da Taxa Selic e sua Utilização Cumulativa com os Juros os Mora.

Alega que inexistente legislação definidora e orientadora dos parâmetros da taxa Selic. Informa que a taxa é de natureza remuneratória, sendo que sua regulamentação é feita de forma exclusiva por circulares do BACEN, sendo portanto ilegítima a sua exigência.

Esclarece que a aplicação da taxa SELIC aos débitos fiscais incorre em várias outras irregularidades. Ressalta que a taxa de juros deve necessariamente ser instituída por meio de lei complementar. Aduz que o art. 161; §1º da CF/88 determina que a taxa de juros moratórios será de 1% ao mês.

Entende que o Fisco não pode utilizar a taxas de juros de natureza remuneratória, com a finalidade de juros de mora em razão de débitos fiscais, sob pena de ofensa ao conceito de jurídico e econômico de juros moratórios. Cita jurisprudência do STJ neste sentido.

Do Excesso da Multa Aplicada em Face do Princípio da Vedação do Confisco e da Capacidade Contributiva.

Entende que a multa está em descompasso com os princípios constitucionais do direito à propriedade, da vedação do confisco, da razoabilidade e da capacidade contributiva.

Alega que a multa aplicada tem efeito confiscatório o que é inconstitucional. Cita doutrina de Celso Ribeiro Bastos sobre o princípio do não-confisco.

Ressalta que a multa de 75% importa em violação ao postulado da razoabilidade e da proporcionalidade.

Dos Pedidos

Requer que seja acatadas as preliminares e julgado nulo de pleno direito o crédito tributário, caso não seja esse o entendimento, requer sejam acatadas as matérias de mérito acima argüidas em face das inconstitucionalidades e ilegalidades julgando improcedente a notificação.

A decisão de piso foi desfavorável à pretensão impugnatória, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2006

DESCRIÇÃO DOS FATOS. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE

Não há que se falar em nulidade por cerceamento de defesa, quando o lançamento contém descrição pormenorizada dos fatos apurados e indicação correta dos dispositivos legais aplicados.

DEPENDENTES. CONCEITO. DIREITO TRIBUTÁRIO.

O conceito de dependente para a legislação tributária diverge do conceito das obrigações do direito de família, que se relaciona ao dever moral e, por mais que cumpra esta responsabilidade, o fato não pode ser levado para o direito tributário quando não preenchidos os requisitos da norma específica.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Os créditos tributários da União, quando não pagos nos prazos previstos na legislação, são acrescidos de juros equivalentes à taxa Selic.

Impugnação Improcedente

Cientificado da decisão de primeira instância em 16/07/2013 (fl. 68), o sujeito passivo interpôs, em 15/08/2013, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) nulidade do auto de infração por ausência de fundamentação;
 - b) nulidade da medida fiscal por falta de apresentação analítica do crédito, violando o requisito da certeza do crédito fiscal;
 - c) legalidade das deduções realizadas pelo recorrente em razão do princípio da solidariedade;
 - d) inaplicabilidade da taxa Selic;
 - e) inconstitucionalidade da multa de ofício.
- É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto - Relator(a)

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

O litígio recai sobre a (in)existência de nulidades no auto de infração e legalidade das deduções realizadas pelo recorrente em razão do princípio da solidariedade, assim como a ilegal utilização da Taxa Selic e a inconstitucionalidade da multa aplicada.

Em relação à inconstitucionalidade da multa de ofício, não há como se conhecer do recurso em relação ao seu apelo.

Isso porque este Conselho não é legitimado a analisar matérias Constitucionais, conforme se depreende do art. 26-A, do Decreto 70.235-72, in verbis:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Não obstante, a súmula 02 do CARF dispõe que o CARF "não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Assim, a jurisprudência deste Conselho é antiga sobre o tema e não permite o debate sobre constitucionalidade de Lei tributária.

Portanto, dessa matéria não conheço do recurso por incompetência do Tribunal quanto à essa ou outra matéria alega no recurso dita como inconstitucional ou ilegal.

Em relação à inaplicabilidade Taxa Selic, a súmula CARF n.º 04 pacificou o entendimento da sua aplicação, senão vejamos:

"Súmula 04. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais".

Acertadamente a decisão de piso afastou seu argumento, conforme abaixo transcrito, o qual me alinho e utilizo como razões de decidir:

Juros de mora

Quanto à cobrança de juros de mora, há que se observar a norma contida no CTN a esse respeito:

"Art.161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês." (Grifou-se)

Claramente, o dispositivo acima transcrito estatui que a lei ordinária pode adotar qualquer percentual a título de juros de mora, sendo que apenas na falta de tal lei é que se aplica o percentual de 1% ao mês.

No caso, a cobrança de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC) foi fixada pelo art. 61, §3º, da Lei nº 9.430/96. Portanto, sua cobrança é absolutamente legal, valendo também aqui a regra mencionada no tópico anterior, segundo a qual a autoridade fiscal está adstrita ao cumprimento da legislação tributária.

Tanto é assim que o Superior Tribunal de Justiça já pacificou entendimento de que é legal a aplicação da taxa SELIC, conforme decisões a seguir:

"EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 458 E 535, DO CPC NÃO CONFIGURADA. ARTIGO 11, § 3º, II DA LC Nº 87/96. VIOLAÇÃO REFLEXA. EXCESSO DE PENHORA. AUSÊNCIA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CDA. SÚMULA 07/STJ. TAXA SELIC. LEGALIDADE. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA.

(...)

IV - A jurisprudência desta Corte consolidou o entendimento no sentido de que, a partir do advento da Lei nº 9.250, de 1995, passou a ser legítima a aplicação da taxa SELIC no campo tributário. Precedentes: EREsp nº 396.554/SC, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 13/09/04; REsp nº 653.324/SC, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 27/09/04 e REsp nº 475.904/PR, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 12/05/03.” (AgRg nos EDcl no REsp 868300/MG; Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial 2006/0104351-0, DJ 07.05.2007, p. 290)

“TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE DÉBITO. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. CABIMENTO.

1. O artigo 161 do CTN estipulou que os créditos não pagos no vencimento serão acrescidos de juros de mora calculados à taxa de 1%, ressalvando, expressamente, em seu parágrafo primeiro, a possibilidade de sua regulamentação por lei extravagante, o que ocorre no caso dos créditos tributários, em que a Lei 9.065/95 prevê a cobrança de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais (art. 13).

2. Diante da previsão legal e considerando que a mora é calculada de acordo com a legislação vigente à época de sua apuração, nenhuma ilegalidade há na aplicação da Taxa SELIC sobre os débitos tributários recolhidos a destempo, ou que foram objeto de parcelamento administrativo.

3. Também há de se considerar que os contribuintes têm postulado a utilização da Taxa SELIC na compensação e repetição dos indébitos tributários de que são credores. Assim, reconhecida a legalidade da incidência da Taxa SELIC em favor dos contribuintes, do mesmo modo deve ser aplicada na cobrança do crédito fiscal diante do princípio da isonomia.

4. Embargos de divergência a que se dá provimento.” (EResp nº 396.554/SC, Relator Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 13/09/2004, p. 167)

Por fim, em relação à existência de nulidades no auto de infração e legalidade das deduções realizadas pelo recorrente em razão do princípio da solidariedade, tendo em vista que o recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 57, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 04/06/2017, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

Preliminar

O interessado argüiu a nulidade do auto de infração, por vício na motivação do ato de lançamento.

Inicialmente, deve-se dizer que, do ponto de vista formal, são requisitos da notificação os indicados no art. 11, do Decreto nº 70.235/72, cuja ausência poderia acarretar a nulidade:

Art 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II – o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III – a disposição legal infringida, se for o caso;

IV – a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único: Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Pela análise da notificação impugnada, constata-se que os requisitos legais estão presentes, portanto, não caberia a anulação do feito por esse motivo. O art. 59 do Decreto nº 70.235/72 também apresenta situações processuais que ensejariam nulidade, e o art. 60 deixa claro que situações diversas dessas não importarão nesse efeito.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;

§ 1º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º. Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Acrescido pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/1993).

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Portanto, ao rigor da legislação que rege o processo administrativo fiscal federal, não se vislumbra motivos para que se decrete a nulidade do feito.

Apega-se o interessado à tese de que o motivo do ato é inexistente, uma vez que não há fundamentação para as exigências solicitadas pela Fiscalização, o que torna o ato viciado, do que decorreria a necessidade de decretar sua nulidade.

Porém não é o caso.

A teoria dos motivos determinantes, como se sabe, é de criação doutrinária. Analisemos seu significado, a partir dos ensinamentos de Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo: Malheiros, 1994, p. 181:182):

A teoria dos motivos determinantes funda-se na consideração de que os atos administrativos, quando tiverem sua prática motivada, ficam vinculados aos motivos expostos, para todos os efeitos jurídicos. Tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato, e, por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade. Mesmo os atos discricionários, se forem motivados, ficam vinculados a esses motivos como causa determinante de seu cometimento e se sujeitam ao confronto da existência e legitimidade dos motivos indicados. Havendo desconformidade entre os motivos determinantes e a realidade, o ato é inválido.

O apelo à teoria dos motivos determinantes é inócuo ao caso em tela. A hipótese mais corriqueira de aplicação dessa teoria consiste na prática de atos repugnantes, que por vezes ocorrem na Administração Pública, em que o agente procura ocultar o verdadeiro motivo de um dado ato administrativo, dando-lhe outra motivação, que é mero pretexto de sua execução. O exemplo clássico, sempre citado pela doutrina, é o do administrador que exonera cargo em comissão sob determinada motivação (ineficiência por exemplo), quando, posteriormente, comprova-se que a exoneração deu-se por razões pessoais. Nessa hipótese, como o administrador ficou vinculado ao motivo determinante (a ineficiência), o ato pode ser anulado pelo descompasso entre ele e a realidade. Nesse sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello tece os seguintes comentários, em sua obra Curso de Direito Administrativo, São Paulo: Malheiros, 2006, p. 376:

De acordo com esta teoria, os motivos que determinaram a vontade do agente, isto é, os fatos que serviram de suporte à sua decisão, integram a validade do ato. Sendo assim, a invocação de motivos de fato falsos, inexistentes ou incorretamente qualificados vicia o ato mesmo quando, conforme já se disse, a lei não haja estabelecido, antecipadamente, os motivos que ensejariam a prática do ato. Uma vez enunciados pelo agente os motivos em que se calçou, ainda quando a lei não haja expressamente imposto a obrigação de enunciá-los, o ato só será válido se estes realmente ocorreram e o justificavam.

Em termos mais gerais, segundo a lição acima, a teoria dos motivos determinantes alcança os atos com motivos falsos, inexistentes ou incorretamente qualificados pelo administrador.

Porém, não é esta a situação que ora se afigura.

A premissa legal para a realização do lançamento de ofício, que se materializa com a lavratura da notificação foi buscada nos dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda abaixo transcritos:

Dedução de dependentes

Art.77.Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, poderá ser deduzida do rendimento tributável a quantia equivalente a noventa reais por dependente (Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso III).

§1ºPoderão ser considerados como dependentes, observado o disposto nos arts. 4º, §3º, e 5º, parágrafo único (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35):

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 o enteado, até vinte e um anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

IV-o menor pobre, até vinte e um 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 vinte e um 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.

§2ºOs dependentes a que referem os incisos III e V do parágrafo anterior poderão ser assim considerados quando maiores até vinte e quatro anos de idade, se ainda estiverem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, §1º).

§3ºOs dependentes comuns poderão, opcionalmente, ser considerados por qualquer um dos cônjuges (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, §2º).

§4ºNo caso de filhos de pais separados, poderão ser considerados dependentes os que ficarem sob a guarda do contribuinte, em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, §3º).

§5ºÉ vedada a dedução concomitante do montante referente a um mesmo dependente, na determinação da base de cálculo do imposto, por mais de um contribuinte (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, §4º).

Dedução de despesas médicas

Art.80.Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os 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 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, §2º):

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

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

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

IV-não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V-no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

§2º Na hipótese de pagamentos realizados no exterior, a conversão em moeda nacional será feita mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América, fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento.

§3º Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais.

§4º As despesas de internação em estabelecimento para tratamento geriátrico só poderão ser deduzidas se o referido estabelecimento for qualificado como hospital, nos termos da legislação específica.

§5º As despesas médicas dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo da declaração de rendimentos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, §3º).

Dedução de despesas com instrução

Art.81. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual de um mil e setecentos reais (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "b").

§1º O limite previsto neste artigo corresponderá ao valor de um mil e setecentos reais, multiplicado pelo número de pessoas com quem foram efetivamente realizadas as despesas, vedada a transferência do excesso individual para outra pessoa (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "b").

§2º Não serão dedutíveis as despesas com educação de menor pobre que o contribuinte apenas eduque (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, inciso IV).

§3º As despesas de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo, observados os limites previstos neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, §3º).

§4º Poderão ser deduzidos como despesa com educação os pagamentos efetuados a creches (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 7º).

Tais dispositivos legais permitem concluir pela possibilidade da Fiscalização exigir as comprovações conforme solicitado, e caso não apresentadas, realizar a respectivas glosas como fora feito.

Portanto, no caso em concreto, é inaplicável a teoria dos motivos determinantes, porque não se vislumbra qualquer indício de tentativa, por parte da autoridade fiscal lançadora, de ocultar um suposto motivo real do ato em detrimento da motivação exposta. Ou seja, os motivos tido como determinantes não se revelam falsos, inexistentes ou incorretamente qualificados pela autoridade fiscal notificante.

Outrossim, o anexo do lançamento denominado “Descrição dos Fatos e Fundamentos Legais” contém descrição pormenorizada dos fatos verificados, com indicação precisa dos motivos das glosas das despesas médicas, instrução e dos dependentes, bem como da omissão de rendimentos. Esse documento contém também o enquadramento legal desses fatos, com citação dos dispositivos legais considerados infringidos.

Da mesma forma, o imposto suplementar apurado está corretamente discriminado no “Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido” e os acréscimos legais – juros de mora e multa de ofício – estão devidamente indicados no “Demonstrativo de Apuração da Multa de Ofício e dos Juros de Mora”.

Os elementos acima referidos são suficientes para amparar a exigência fiscal e possibilitam ao contribuinte o pleno conhecimento dos valores apurados e dos motivos da Notificação de Lançamento. Ao contrário do que defende o impugnante, não há necessidade de uma descrição detalhada do raciocínio de subsunção do fato à norma, pois a ilegalidade das deduções pretendidas pelo contribuinte mostrou-se evidente nos demonstrativos apresentados.

Portanto, não se constatou nenhuma nulidade e nem prejuízo à ampla defesa e ao contraditório, uma vez que a peça fiscal permitiu ao contribuinte conhecer com exatidão a falta que lhe foi imputada, devendo-se afastar as preliminares de nulidade argüidas pelo Impugnante.

Mérito

Da Mútua Assistência Familiar

O impugnante trouxe à discussão regras de direito de família, especificamente o dever de mútua assistência, e com base no argumento do princípio da solidariedade dos membros da família, pretende ver justificar às deduções pleiteadas.

Com efeito, as normas de direito de família são observadas, mas dentro dos parâmetros que permitem o direito tributário que, como área de permanente contato entre direitos individuais e coletivos dos particulares e a indisponibilidade do interesse público, é orientado por princípios como capacidade contributiva, legalidade, isonomia, busca-se a arrecadação necessária à manutenção do Estado e dos serviços que deve prestar à sociedade, observando o respeito às individualidades de pessoas físicas e jurídicas.

Assim, além do que se pode denominar núcleo familiar básico – cônjuge/companheiro(a)/filhos/enteados, a legislação define como dependentes, **para fins de imposto de renda**, parentes e mesmo não parentes que, em razão de condições específicas, dependem economicamente do contribuinte. É o que expressam os incisos do art. 77 do RIR/99. Fora dessas condições, não há que se falar em relação de dependência para fins de imposto de renda. No caso, agiu corretamente a Fiscalização ao glosar as deduções dos dependentes, pois a legislação tributária dispõe especificamente sobre tal enquadramento, e as justificativas que é dever da família a mútua assistência, nesta situação não lhe socorrem.

Outrossim, em relação às despesas com instrução e médicas, conforme consta da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, o motivo da glosa foi, além da falta de documentação, a não comprovação do efetivo pagamento das despesas. Nesta situação a discussão em torno da possibilidade da dedução dos dependentes que o Impugnante afirma dele dependerem economicamente é inócua, pois ainda que fosse afastada a questão da dependência, a glosa deveria ser mantida pela falta de comprovação dos

demais requisitos, como a falta de documentação relativa à prestação dos serviços e falta da comprovação do efetivo desembolso dos pagamentos informados.

Multa Aplicada

O peticionário questiona a multa de ofício, correspondente ao percentual de 75% do valor do imposto apurado, pois ela representaria afronta ao princípio do não-confisco, consagrado pela Constituição Federal de 1988.

Sobre este tema, convém registrar que a multa em apreço constitui mera sanção por ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, razão pela qual se revela inaplicável o princípio da vedação do confisco, previsto no art. 150, inciso IV, da CF/88.

Não obstante este fato, deve-se observar que não existe um patamar pré-definido que permita dizer que um tributo tem ou não efeito confiscatório, cabendo essa valoração ao legislador ou, mediante provocação, ao órgão judicial competente.

Assim, em primeiro plano, pode-se dizer que o princípio do não-confisco é uma limitação imposta pelo legislador constituinte ao legislador infra-constitucional, não podendo este último instituir tributo que tenha efeito confiscatório, onerando excessivamente o contribuinte. Em segundo plano, o princípio dirige-se, eventualmente, ao Poder Judiciário, que deve aplicá-lo no controle difuso ou concentrado da constitucionalidade das leis.

Não se pode, portanto, dizer que o princípio esteja direcionado à Administração Tributária, que submete-se ao princípio da legalidade, não podendo se esquivar da aplicação de lei editada conforme o processo legislativo constitucional. Em outras palavras, à Administração Tributária incumbe a execução da lei, em estrita observância dos seus mandamentos, sob pena de responsabilidade funcional.

A autoridade lançadora, tampouco a julgadora, portanto, não devem e nem podem fazer um juízo valorativo sobre a conveniência do lançamento. O lançamento tributário é rigidamente regido pela lei, ou, no dizer do art. 3º do CTN, é “*atividade administrativa plenamente vinculada*”. O que é determinante para a efetivação do lançamento é a ocorrência do fato gerador, e não a repercussão da exigência no patrimônio do contribuinte.

Conforme o art. 142 do CTN, ocorrido o fato gerador, a autoridade fiscal deve constituir o crédito tributário, calculando a exigência de acordo com a lei vigente à época do fato, sendo irrelevante sua repercussão na situação econômico-financeira do sujeito passivo.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, exceto na parte que discute a inconstitucionalidade da multa aplicada, afastar as preliminares de nulidade por ausência de fundamentação e nulidade por falta de apresentação analítica do crédito, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto

Fl. 13 do Acórdão n.º 2003-005.991 - 2ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 10935.004745/2010-31