



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.010989/2005-40
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.238 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de janeiro de 2021
Recorrente DALMY MARGARETE MILLEO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2000

DECADÊNCIA. TERMO DE INÍCIO. DATA DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. TRIBUTO SUJEITO AO AJUSTE ANUAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, havendo antecipação de pagamento e não se imputando ao contribuinte a prática de conduta com dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial tem início na data da ocorrência do fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Wilderson Botto (suplente convocado(a)), Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 70/104) interposto contra decisão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR) de fls. 57/67, que julgou procedente o lançamento formalizado no auto de infração - Imposto de Renda Pessoa Física, lavrado em 11/10/2004, que reduziu o valor do imposto a restituir declarado, com as seguintes alterações na declaração de ajuste anual: *dedução com dependentes* para o valor de R\$ 2.160,00; *dedução de despesas médicas* para o valor de R\$ 3.875,52 e *dedução de imposto de renda retido na fonte* para o valor de R\$ 16.512,56 (fls. 27/29), decorrente do procedimento de

revisão da declaração de ajuste anual do exercício de 2000, ano-calendário de 1999, entregue em 27/4/2000 (fls. 34/35 e 52/53).

De acordo com resumo constante no acórdão da DRJ (fl. 58):

Consoante descrição dos fatos e enquadramento legal, às fls. 25/26, houve a alteração dos seguintes valores da declaração:

- deduções com dependentes, para R\$ 2.160,00;
- deduções com despesas médicas, para R\$ 3.875,52;
- imposto de renda retido na fonte, para R\$ 16.512,56.

Em relação a dependentes, a glosa se referiu à irmã, da qual a autuada não comprovou dispor de guarda judicial; quanto às despesas médicas, não foram acatadas as declaradas com a profissional Denise Maria Amorim Soldy, no valor de R\$ 9.000,00, por falta de comprovação de desembolso; e no que se refere ao imposto retido na fonte, a contribuinte declarou R\$ 18.512,56, mas comprovou R\$ 16.512,56.

Cientificada do lançamento em 27/9/2005 (fl. 28), a contribuinte apresentou impugnação em 6/10/2005 (fls. 2/19), acompanhada de documentos de fls. 20/53, alegando em síntese, conforme se extrai do acórdão recorrido (fls. 58/59):

Cientificada, por intermédio de seu procurador (fl. 18), em 27/09/2005 (fl. 25), a interessada, também por seu representante, apresentou, tempestivamente, em 06/10/2005, a impugnação de fls. 01/17, instruída com os documentos de fls. 19/47, a seguir resumida:

Preliminarmente, alega haver vícios formais no auto de infração, por descumprimento da legislação e das orientações emanadas pela Receita Federal, referindo-se à falta de correspondência entre as descrições dos fatos e enquadramentos legais, constantes à fl. 26, no que tange às glosas de imposto retido na fonte e de despesas médicas. Pugna pela nulidade do feito, em face dos arts. 5º e 6º da Instrução Normativa SRF nº 94, de 1997, e do Ato Declaratório (Normativo) SRF/Cosit nº 2, de 1999, argumentando que, ainda que assim não se considere não houve infração à legislação.

Discorre sobre o enquadramento legal em tópicos em que analisa a sua natureza jurídica, os princípios constitucionais que o informam, com destaque para o princípio da legalidade, concluindo que possuía o direito de deduzir as despesas médicas glosadas e que para tanto bastava apresentar "*um documento (que pode ser recibo, nota fiscal, etc.) 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; ou cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento*". Entende que basta uma das formas, que comprovou as despesas com recibos e laudos e que não pode o fisco exigir a comprovação do desembolso, por falta de previsão legal ou normativa.

Diz que não está presente nenhuma das hipóteses previstas no art. 149 do CTN, posto que comprovou satisfatoriamente a despesa; alega ofensa ao art. 142 do CTN, dizendo ser ilegal a exigência de apresentar os comprovantes e seus efetivos desembolsos, seja em dinheiro ou cheque, interpretando, com destaque aos princípios da impessoalidade, da moralidade e da legalidade, que os "comprovantes necessários" mencionados no art. 835 do RIR/1999 devem estar em consonância com as exigências legais.

Argúi, tendo em vista que entregou sua declaração em 27/04/2000, a decadência do direito de lançamento, em 31/12/2004 ou, caso se considere o prazo da entrega, em 27/04/2005. Cita jurisprudência administrativa a respeito.

No mérito, sintetiza os argumentos de que não é possível a exigência de comprovantes de desembolso, citando o art. 8º da Lei nº 9.250, de 1995, e de que houve a decadência.

Quando da apreciação do caso, em sessão de 4 de março de 2008, a 4ª Turma da DRJ em Curitiba (PR) julgou o lançamento procedente (fls. 57/67), conforme ementa do acórdão nº 06-16.965 - 4ª Turma da DRJ/CTA, a seguir reproduzida (fls. 57/58):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1999

DEDUÇÕES INDEVIDAS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. PRAZO.

O direito de constituir o crédito tributário decorrente de deduções indevidas decai após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o fisco tomou conhecimento do procedimento adotado pelo contribuinte, mediante entrega da declaração de rendimentos em que fez constar tal pretensão.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. NÃO-OCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL. ERRO DE DIGITAÇÃO.

A existência de erro de digitação, de percepção imediata e inequívoca, consistente em inversão na descrição fiscal dos fatos e enquadramento legal entre duas infrações, não prejudica e nem invalida o lançamento de ofício.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, podendo ser exigida demonstração do efetivo pagamento e prestação do serviço.

Lançamento Procedente

Devidamente intimada da decisão da DRJ em 19/5/2008 (AR de fl. 69), a contribuinte interpôs recurso voluntário em 12/6/2008 (fls. 70/104), acompanhado de documentos (fls. 105/109), com os seguintes argumentos:

PRELIMINAR – DECADÊNCIA

A impugnante apresentou sua Declaração de Ajuste Anual em 27/04/2000, relativamente ao Ano-Calendário de 1999.

Assim, a espécie é de lançamento por homologação. Conseqüentemente, não é possível a sobrevivência do Auto de Infração aqui combatido, em face de que se operou o instituto da decadência em 31/12/2004.

Na pior hipótese, para aqueles que defendem a tese de 5 (cinco) anos a partir da entrega da declaração, também já se consumou a decadência em 27/04/2005, já que a Recorrente teve ciência do lançamento N.P/DISTRIBUIÇÃO Nº 939/5.500.081 somente em 27/09/2005.

PRELIMINAR - VÍCIOS FORMAIS DO AUTO DE INFRAÇÃO

Os membros da 4ª Turma Julgadora, não enfrentaram o tema com a profundidade que o caso requer, deixando de analisar a tese esposada na impugnação.

Aliás, como se verá, na tentativa de argumentarem no sentido contrário, acabaram admitindo a tese levantada. Transcreve-se, para isso, alguns excertos:

"Com relação á alegação de inexistência dos pressupostos do art. 149 do CTN também não há como se acatar tal tese. Referido dispositivo determina que: (cita o art. 149). Para o hipótese do presente processo, os art. 74 e 76 do Decreto-Lei 5.844, de 1943, dispõem:

Art. 74. As declarações de rendimentos estarão sujeitas à revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários.

Art. 76. Feita a revisão da declaração de rendimentos, proceder-se-á ao lançamento do imposto, notificando-se o contribuinte do débito apurado.

... Vê-se, pois, que o lançamento está plenamente de acordo com as normas de regência, não havendo qualquer ilegalidade, sob este aspecto, no procedimento fiscal" (houve destaque)

O referido Decreto-lei encontra-se ab-rogado tacitamente, eis que a matéria foi completamente disciplinada no art. 149, do nosso CTN, além de outras normas complementares. O que foi admitido.

Além disso, caso assim não se entenda, é imprescindível a aplicação dos citados art. 74 e 76 em sintonia com o art. 82 da Lei 9.250, quando se refere aos "*comproventes necessários*":

Colaciona jurisprudência.

A ALEGAÇÃO DE DOIS DIPLOMAS LEGAIS E A SUA CONSEQÜENTE FALTA DE MENÇÃO NO AUTO DE INFRAÇÃO.

Porém, o apego ao Art. 149, do nosso CTN pelos ilustres membros julgadores implica em "fundamentação legal". Logo, essa fundamentação legal, deve constar (necessariamente) do auto de infração como "enquadramento legal". Porém não se lhe pode lá encontrá-lo.

O enquadramento legal, portanto, é o suporte para o lançamento. É onde o contribuinte encontra segurança jurídica para saber sobre o que deve se defender, exatamente.

E, até com base na Lei 9.784/1999, deve cair por terra a vetusta alegação; "*não trouxe prejuízo algum ao direito de defesa*".

Ou a lei vale ou não vale para nada nem para ninguém. É um princípio ao qual todos se devem curvar.

Mesmo que se admita a existência do Decreto-Lei 5.844/1943, também deveria constar do auto de infração como "enquadramento legal". Assim, mais uma vez, a Autoridade Julgadora admite que, sem sombra de dúvida, faltou ao Auto de Infração requisito indispensável.

A APLICAÇÃO AO CASO CONCRETO

É flagrante o descumprimento da legislação e das orientações emanadas pela Secretaria da Receita Federal pelos seus agentes, cujo resultado é a total insubsistência do Auto de Infração, que deverá ser a final declarada.

De acordo com a remansosa doutrina, auto de infração é a descrição, feita pelo agente da autoridade administrativa tributária de uma situação de fato que configura desobediência à legislação tributária. Auto é descrição, e infração é conduta contrária à legislação. A rigor, portanto, a lavratura de um auto de infração apenas significa a constatação, e conseqüente imputação ao contribuinte, de uma conduta infringente da legislação. Dela pode resultar o não-pagamento de um tributo, ou, apenas o inadimplemento de uma obrigação acessória. No primeiro caso é possível que no auto de infração se formule a exigência de tributo e de penalidade pecuniária. No segundo, apenas a penalidade pecuniária é exigida. Na parte que exigir tributo, será ato de lançamento; na que impuser penalidade, ato de aplicação de multa.

Ao lavrar o auto de infração, a Fazenda Pública define a controvérsia. Deve este descrever clara e objetivamente a infração constatada e, assim, terá o contribuinte autuado a oportunidade de saber se realmente cometeu alguma infração, e se está diante de uma questão de fato ou, simplesmente, de direito.

DEDUÇÃO INDEVIDA A TITULO DE DESPESAS MÉDICAS.

CONTRIBUINTE DECLAROU EM SUA DIRPF R\$ 18.512,56 DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. INTIMADO, APRESENTAR INFORME DE RENDIMENTOS COMPRVANDO R\$ 16.512,56. AJUSTAMOS.

ENQUADRAMENTO LEGAL: ART. 8, INCISO II, ALÍNEA A E PARÁGRAFOS 2 E 3 DA LEI 9.250/95; ARTS. 37 E 41 A 46 IN SRF 25/96.

E, mais adiante:

DEDUÇÃO INDEVIDA DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE.

CONTRIBUINTE FOI INTIMADA A COMPROVAR DESPESAS MÉDICAS COM SEUS EFETIVOS DESEMBOLSOS. NÃO ACATAMOS AS DESPESAS COM A PROFISSIONAL DENISE MARIA AMORIM SOLDY - TRATAMENTO PSICOLÓGICO - R\$ 9.000,00. NÃO COMPROVOU DESEMBOLSO. AS DEMAIS FORAM ACATADAS. AJUSTAMOS.

ENQUADRAMENTO LEGAL: ART. 12, INCISO V DA LEI 9.250/95;

Para o primeiro caso, transcreve-se as normas e os artigos citados:

Art. 12. Do imposto apurado na forma do artigo anterior, poderão ser deduzidos:

(...)

V - o imposto retido na fonte ou o pago, inclusive a título de recolhimento complementar, correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo;

Na verdade, a Recorrente não infringiu essa legislação. Ao contrário, está plenamente de acordo com ela. Portanto, minguido está o auto de infração do dispositivo legal infringido.

Deve, portanto, de pronto ser declarada a sua nulidade, atendendo ao disposto na Instrução Normativa SRF n.º 94, de 24 de Dezembro de 1997, *in verbis*, com destaques:

(...)

Corroborar tal assertiva o Ato Declaratório (Normativo) SRF/COSIT n.º 2, de 03 de fevereiro de 1999, que dispõe sobre a nulidade de lançamentos que contiverem vício formal e sobre o prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário objeto de lançamento declarado nulo por essa razão:

(...)

Não se pode admitir que a Autoridade Julgadora não tenha dado nenhuma importância a essas normas, fontes formais do direito tributário, inciso 1, do artigo 100, CTN, apenas porque, no seu entender, a Recorrente não sofreu prejuízo na sua defesa.

Acontece que em nenhuma delas consta que só serão aplicadas em tal caso: quando houve prejuízo".

MÉRITO

ENQUADRAMENTO LEGAL

Em atendimento a imperativo legal, o Sr Auditor-Fiscal, deu o seguinte enquadramento ao fato:

DEDUÇÃO INDEVIDA A TÍTULO DE DESPESAS MÉDICAS.

CONTRIBUINTE DECLAROU EM SUA DIRPF R\$ 18.512,56 DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. INTIMADO. APRESENTAR INFORME DE RENDIMENTOS COMPRVANDO R\$ 16.512,56. AJUSTAMOS.

ENQUADRAMENTO LEGAL: ART. 8, INCISO ALÍNEA A E PARÁGRAFOS 2 E 3 DA LEI 9.250/95; ARTS. 37 E 41 A 46 IN SRF 25/96.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE.

CONTRIBUINTE FOI INTIMADA A COMPROVAR DESPESAS MÉDICAS COM SEUS EFETIVOS DESEMBOLSOS. NÃO ACATAMOS AS DESPESAS COM A PROFISSIONAL DENISE MARIA AMORIM SOLDY - TRATAMENTO PSICOLÓGICO - R\$ 9.000,00. NÃO COMPROVOU DESEMBOLSO. AS DEMAIS FORAM ACATADAS. AJUSTAMOS.

ENQUADRAMENTO LEGAL: ART. 12, INCISO V, DA LEI 9.250/95;

Com efeito, obedecido o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, com destaque proposital:

(...)

NATUREZA JURÍDICA DO ENQUADRAMENTO LEGAL

De início, sobreleva verificar a natureza jurídica do enquadramento legal declinado para, após, se verificarem os princípios constitucionais e as normas aplicáveis.

Sem sombra de dúvida, o enquadramento legal conduz à natureza jurídica tributária, mercê de definição legal encontrada no nosso Código Tributário, conforme se vê no TÍTULO I - Legislação Tributária - CAPÍTULO I - Disposições Gerais - SEÇÃO I - Disposição Preliminar, Art. 96, com o devido destaque:

(...)

A Lei n.º 9.250/95, utilizada pelo sr. Auditor-Fiscal para o enquadramento legal da alegada infração que deu motivo ao presente auto de infração, é legislação que versa sobre tributos, mais especificamente do imposto de renda, como se vê na sua ementa:

(...)

Assim, em se tratando de legislação tributária, incidentes os princípios constitucionais tributários e gerais.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Discorre sobre o princípio da legalidade.

O ENQUADRAMENTO LEGAL E O AUTO DE INFRAÇÃO

Feitas essas considerações supra, necessárias e imprescindíveis, como se verá, passa-se agora a verificação da sustentação, ou não, do auto de infração, em face do seu enquadramento legal.

A legislação citada (Art. 8, II, a, parágrafos 2 e 3) estabelece a base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, dentre as quais se inclui, evidentemente, a Recorrente. Estabelece quais as deduções a serem feitas e as exigências para a sua comprovação, consoante se vê a seguir e com destaques:

(...)

O QUE DISSE O ÓRGÃO JULGADOR

(...)

Como se afirmou, a fundamentação das Autoridades Julgadoras no art. 73, do Decreto 3.000/1999, que teve por base o o (*sic*) art. 11, § 3Q e § 4, do Decreto-Lei n.º 5.844/1943, além de não constar do auto de infração (*sic*), o que reforça a preliminar de nulidade, não tem qualquer sustentação, eis que o art. 8, da suso referida lei, como se vê, regrou novamente sobre as deduções possíveis e sobre a forma de comprovação.

Aliás, é incompreensível que no Decreto 3.000/1999 não se tenha utilizado a Lei 9.250, nesse aspecto.

Talvez porque os "preparadores" do Decreto 3.000/1999 tenham, de propósito, optado pela redação do Decreto-Lei 5.844/43, na vã expectativa de terem mais poder.

Para os menos informados, o Art. 73 citado daria poderes às autoridades lançadoras ao arrepio da própria Constituição Federal. Veja-se, com os destaques propositais:

(...)

Pode haver glosa sem o direito de o contribuinte se defender??

Estaria hígido o § primeiro do art. 73 frente a nossa Constituição?

Evidentemente que não.

As Autoridades Julgadoras da 4ª Turma entendem que sim.

A FORMA DE COMPROVAÇÃO EXIGIDA POR LEI

Com efeito, o direito da Recorrente, a rigor do texto legal, consistia:

- ✓ Deduzir despesas com 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;

Desde que:

- ✓ Os pagamentos especificados pudessem ser 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;

Portanto, indubitavelmente, considerando os princípios da legalidade (Art. 52, II ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei) e o da estrita legalidade (Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;) mais o que está disposto no nosso Código Tributário Nacional (Art. 149). Subsistiriam apenas duas formas de comprovação dos pagamentos, quais sejam:

- ✓ Um documento (que pode ser recibo, nota fiscal, etc.) 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;

Ou

- ✓ cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

Observe-se, desde já, que não são as duas formas. Ou é uma ou é outra.

Pois bem, conforme consta do "DEMONSTRATIVO DAS INFRAÇÕES", a Recorrente comprovou as despesas com recibos e Laudos.

CONTRIBUINTE FOI INTIMADA A COMPROVAR DESPESAS MÉDICAS COM SEUS EFETIVOS DESEMBOLSOS. NÃO ACATAMOS AS DESPESAS COM A PROFISSIONAL DENISE MARIA AMORIM SOLDY - TRATAMENTO PSICOLÓGICO - R\$ 9.000,00. NÃO COMPROVOU DESEMBOLSO. AS DEMAIS FORAM ACATADAS. AJUSTAMOS. (com destaque)

Atendeu a Recorrente, assim, a exigência legal. Mas o Sr. Auditor-Fiscal exigiu 1110 outras formas além das duas formas de comprovação exigidas pela lei.

Como, também, exige a douta 4ª Turma:

"...A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o impugnante a obrigação de comprovação e justificação das deduções e, não o fazendo, sofre as conseqüências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado. Não se presta a comprovar a efetividade de pagamento meras alegações de que o fez por meio de moeda em espécie. Tal argumento não pode ser aceito. Não é este o meio usual de pagamento adotado pelas pessoas, mormente quando os recibos são de R\$ 4.500,00 (fl.36), totalizando R\$ 9.000,00, como é o caso. Sendo a impugnante funcionária pública, seus vencimentos são creditados em conta corrente, não possuindo outros rendimentos próprios declarados que pudessem ser recebidos em espécie. Assim, forçosamente os recursos para pagar as despesas médicas tiverem que ser sacados de sua movimentação financeira bancária. Ora, nesse sentido, para provar os pagamentos dessas despesas, bastaria ter apresentado as retiradas que fez, as quais são facilmente identificáveis, pelo valor expressivo de R\$ 4.500,00.cada"

Mesmo que a Recorrente tivesse apresentado seus extratos bancários, ainda assim seria difícil contentar as Autoridades. A razão é simples. A Recorrente, como no caso de outros contribuintes, retira valores para pagar médicos, dentista, psicólogos, diarista,

empregada doméstica, feira, passar o fim de semana, pequenas compras, etc, individual ou global.

É evidente que não houve retirada no valor dos recibos. A recorrente pagava em dinheiro, ou em cheque, e a prestadora de serviços emitiu dois recibos por um valor de vários serviços prestados, em determinado períodos.

Ficaria contente a Autoridade com a comprovação de várias retiradas?

Evidentemente que não ("*... bastaria ter apresentado as retiradas que fez, as quais são facilmente identificáveis...*").

Entende, que nos casos de médicos, dentistas, psicólogos, etc., o contribuinte tem a obrigação de ter valores sacados especificamente para fazer frente à despesa, em valor igual e no mesmo dia. Não há qualquer dúvida de que as Autoridade não se satisfaria com retiradas em outras datas e de outros valores.

Ora, a lei ainda não chegou nesse ponto. E, por isso, por não haver outra exigência, essa disposição legal ainda não chegou ao mundo jurídico. Por isso não deve constar do auto de infração.

Com efeito, não houve infração a qualquer legislação. Muito ao contrário. Houve fiel enquadramento ao art. 8º da Lei 9.250/1995, pois a recorrente, após intimada, comprovou as despesas com os documentos exigidos e, além disso, apresentou laudos médicos.

Mas, aqui outro absurdo, veja-se o que consta:

"Em referência ao documento de fls. 14/15, relatório psicológico, não como aceita-lo como suficiente à comprovação pretendida, pois se trata de documento que, apesar de detalhista em relação aos supostos diagnósticos e tratamentos, nenhuma menção faz ao número de sessões, suas datas e valores, não trazendo comprovação alguma do efetivo recebimento. além de ter sido elaborado em outubro de 2004, enquanto o recibo glosado se refere ao ano de 1999. (grifado)

Ora, como dito, nada satisfaz a ninguém. Um exige uma coisa, outro exige outra.

Quando a recorrente foi intimada a comparecer na Delegacia da Receita Federal, o Auditor Fiscal disse que aceitaria o relatório psicológico, já que as retiradas não poderiam ser no valor total dos recibos dados, depois da justificativa apresentada.

No entanto, após a apresentação do relatório psicológico, foi lavrado o auto de infração, sem qualquer outra intimação. Caso não tivesse servido o relatório, poderia o Auditor ter intimado novamente a Recorrente. Porém isso não aconteceu.

Foi nessa data que foi feito o documento. Ou deveria ter sido feito em 2004 com data de 1999??

Mas, apesar de tudo, no entender da Recorrente, cumpriu o que lhe foi determinado.

Pode não ter comprovado os desembolsos, admitindo-se, só para argumentar, que se lhe fosse possível e legal exigir os desembolsos, mas, com certeza, justificou-os. Tanto que, naquele momento, nada mais lhe foi exigido pelo Auditor.

Agiu a Recorrente com a mais absoluta boa-fé.

Então, ao contrário do que pensa a 4ª Turma da DRJ/CTA, já que os recibos e o relatório médico posterior (a pedido da Recorrente para atender à intimação) não bastam, o ônus, neste caso, para afastar a boa-fé da Recorrente é, indubitavelmente do fisco.

(...)

No que diz respeito às alegações de '*deduções expressivas e incomuns*' foi também justificado ao Sr. Auditor que a Recorrente lutava desesperadamente para engravidar.

No que diz respeito às alegações de '*deduções expressivas e incomuns*' foi também justificado ao Sr. Auditor que a Recorrente lutava desesperadamente para engravidar.

(...)

Nem a Instrução normativa citada no "*enquadramento legal*" exige as duas formas de comprovação, conforme adiante se vê, com destaques;

"IN 15/2001 - Despesas médicas

(...)

O Art. 82 da Lei 9.250 é de clareza solar. E o art. 46, da IN 15/2001, é mais claro ainda.

Veja-se o absurdo entendimento da 4ª Turma:

"Por outro lado, é equivocado entender-se que o inciso III do art. 82 da Lei 9.250, de 1995, reproduzido no inciso III do art. 80 do RIR/199, apenas exige que o recibo tenha o nome, endereço e número do CPF ou CNPJ de quem prestou o serviço. Esta não é a correta interpretação do dispositivo. A indicação refere-se aos dados que devem constar na declaração de ajuste. Dados estes baseados na documentação. Entretanto, a tônica do dispositivo é a especificação e a comprovação dos pagamentos. Tanto que admite o cheque nominativo como documento comprobatório, por ser prova cabal de transferência de numerários entre pessoas. Entretanto, mesmo o cheque pode estar sujeito à justificação da efetiva prestação do serviço, quando dúvidas razoáveis acudirem ao fiaco (*sic*), pois essa prestação é o substrato material a dar guarida à dedução, consoante o inciso II do mesmo art. 82 da Lei 9.250, de 1995. Documentos, de natureza particular, por si sós, podem não ser suficientes para a comprovação do efetivo pagamento." (com destaques)

Como se vê, dificilmente algum contribuinte contentaria a Autoridade, a não ser que, conhecendo a sua exigência (que não existe em nenhuma lei), fizesse os saques na mesma importância da prestação de serviços e, imediatamente, fosse guardando os extratos. Só o cheque, ainda que nominal, não bastaria.

O que se está acostumado a ver são atos infra-legais imponem outras obrigações não previstas em Lei. Mas, neste caso, nem a IN exige as duas formas de comprovação. Não há, portanto, a indicação da norma legal infringida.

A razão é uma só: não houve infração. Deve, então, só por isso, ser declarada a sua improcedência. Mas, tem mais, como se verá.

O ENQUADRAMENTO LEGAL, O AUTO DE INFRAÇÃO E O NOSSO CTN

Ao lavrar o auto de infração, ora em combate, restou inobservado o disposto em lei com força de lei complementar - o CTN. Inobservado porque não se está visualizando quaisquer das hipóteses previstas no CTN, pois, a Recorrente comprovou satisfatoriamente a despesa. Com base nisso, ele simplesmente não poderia ter sido efetuado, veja-se:

(...)

OFENSA AO ARTIGO 142 DO CTN.

A Recorrente compareceu no prazo determinado e apresentou todos os recibos solicitados. Apresentou também o relatório psicológico (em 2004), consoante lhe fora sugerido pelo Sr. Auditor.

Portanto, foram comprovados os pagamentos e a efetiva prestação dos serviços. Agora. **APRESENTAR OS COMPROVANTES E SEUS EFETIVOS DESEMBOLSOS.** é exigência estranha e ilegal. Ilegal, porque não prevista em Lei. Estranha porque é impossível comprovar os desembolsos em dinheiro.

Normalmente os pagamentos são efetuados aos poucos, já que, usualmente, os recibos são efetuados semanal, mensal, semestral, anual, ou em outros períodos.

Também, é impossível comprovar quando o pagamento é feito em cheques. E a razão é evidente. Normalmente não se os nomina. Até porque, do ponto de vista tributário, só seria exigível quando não houvesse documento comprobatório da despesa. Que não é o caso aqui discutido.

E os cheques não nominados podem ser repassados a terceiros e de terceiros.

Os recibos apresentados, de conformidade com o que exige o art. 8º da Lei 9.250/1995, restaram incólumes.

As Autoridades não desconstituíram a prova, apenas levantaram subjetivismos.

Justificadas e comprovadas as despesas, portanto.

Daí, não se pode aceitar o entendimento que resultou no Acórdão guerreado.

Veja-se:

(...)

Além disso, o subjetivismo que norteou a decisão e a flagrante falta de atenção a alguns princípios básicos (da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência), exige mão firme no sentido de sua correção.

(...)

A Recorrente, atendendo pedido do Auditor Fiscal, providenciou o relatório psicológico.

É desesperador para uma mulher desejar ter filhos e não poder tê-los. Faz de tudo, gasta o que tem e o que não tem.

E ainda por cima tem suas despesas glosadas porque, mesmo comprovando com recibos e laudos, o subjetivismo e a ilegalidade prosperaram.

Se a Autoridade fiscalizadora tivesse sido um pouco mais diligente teria verificado (em declarações de anos anteriores) que a Recorrente vem tentando engravidar há mais de 10 anos.

Há mais de 10 anos suas despesas médicas têm sido incomuns. Por óbvio. Triste, ainda, é o Auditor Fiscal ter sugerido a apresentação de laudos e, estranhamente, não lhe ter dado mínima importância. Nem leitura fez.

No entanto, esse Conselho saberá dar a importância devida à lei, aos documentos apresentados e à dor da Recorrente, porque essa é a melhor direção a se seguir, consoante já se decidiu :

(...)

Para ser satisfeita a exigência contida no auto de infração, a legislação deve, futuramente, prever que o contribuinte, quando solicitado, exiba:

✓ Um documento (que pode ser recibo, nota fiscal, etc.) 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;

Ou

✓ cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

E

✓ extratos bancários, cópias e números das cédulas entregues, fotografias, etc.

Não há, portanto, qualquer obrigação legal de se fazer pagamentos em cheques nominados e, tampouco, de se comprovar via extrato bancário, ou outra forma qualquer, os efetivos desembolsos. Até porque, como já visto, um saque, por exemplo, de R\$ 400,00, pode ser direcionado para pagamentos diversos: diarista, estacionamento, supermercado, médico, dentista, psicólogo, etc.

DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, requer a exoneração do pagamento do débito por parte da Recorrente, apreciada e adotada a decadência e/ou a manutenção das despesas comprovadas a rigor da lei, tudo em face das provas produzidas e das alegações

expendidas e da insubsistência e improcedência do Auto de Infração n.º 10980-010989/2005-40, e o arquivamento dos autos do processo administrativo.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

O litígio recai sobre os seguintes pontos:

- Preliminares: decadência e vícios formais do auto de infração.
- Mérito: discorre sobre os princípios constitucionais, dando ênfase ao da legalidade; enquadramento legal e o auto de infração; forma de comprovação exigida por lei; enquadramento legal: o auto de infração e o CTN; ofensa ao artigo 142 do CTN e colaciona jurisprudência.
- Pedido: requer a exoneração do pagamento do débito por parte da Recorrente, apreciada e adotada a decadência e/ou a manutenção das despesas comprovadas a rigor da lei, tudo em face das provas produzidas e da alegações expendidas e da insubsistência e improcedência do Auto de Infração n.º 10980-010989/2005-40, e o arquivamento dos autos do processo administrativo.

Preliminar

Da Decadência

A Recorrente alega a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1999.

É importante destacar que o IRPF é um tributo cujo fato gerador é complexo. Isso significa que, a despeito de sua apuração ser mensal, ele está submetido ao ajuste anual, momento no qual é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva do tributo, pelo que o seu fato gerador apenas é aperfeiçoado na data de 31/12 de cada ano-calendário.

O STJ já se pronunciou acerca da decadência no Recurso Especial n.º 973.733 SC (2007/01769940), julgado pelo STJ em 12/8/2009, vinculante a este CARF, nos termos do artigo 62, § 2º do Anexo II ao RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343 de 9 de junho de 2015, posto que a decisão foi submetida à técnica dos recursos repetitivos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a

constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, ineludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Documento: 5496751 - RELATÓRIO, EMENTA E VOTO - Site certificado Página 5 de 12 Superior Tribunal de Justiça Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

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

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008

Depreende-se da referida decisão que ao analisar o tema decadência, cabe ao intérprete aplicar a regra da contagem do artigo 150, § 4º do CTN¹, apenas se, cumulativamente, estiverem presentes os seguintes requisitos: i) ter ocorrido alguma antecipação de pagamento do tributo devido e ii) o caso não envolver dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte. Em não concorrendo tais circunstâncias, prevalece a aplicação do artigo 173, I do CTN², ou seja, a

¹ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.

² 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;

(...)

contagem do prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Deste modo, o ponto de partida para a fixação de qual das duas regras será utilizada para determinação do termo inicial para a contagem do prazo decadencial cinge-se na verificação da existência ou não de antecipação de pagamento.

A respeito do pagamento antecipado, o enunciado da Súmula CARF n.º 123, a seguir reproduzido, de observância obrigatória por parte dos membros deste Colegiado, nos termos do artigo 72 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343 de 9 de junho de 2015³, assim estabelece:

Súmula CARF n.º 123

Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Aferida a existência da retenção na fonte sobre rendimentos tributáveis sujeitos ao ajuste anual no comprovante de rendimentos pagos e de retenção de imposto de renda na fonte – ano base 1999, expedido pela Secretaria de Estado da Justiça e da Cidadania (fl. 47), conseqüentemente, a contagem do prazo decadencial aplicável é a regra contida no artigo 150 § 4º do CTN, qual seja, a data do fato gerador.

No caso em apreço o lançamento refere-se ao ano-calendário de **1999**. Como visto, houve antecipação do imposto, de modo que o termo final para o lançamento exauriu-se em **31/12/2004**, conforme regra contida no referido artigo 150, § 4º do CTN.

A constituição definitiva do crédito tributário se opera com notificação do resultado do lançamento ao sujeito passivo, consoante prescrição contida no artigo 145 do CTN⁴. No presente caso a ciência ocorreu em **27/9/2005** (fl. 28), restando, portanto, configurada a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário em análise, em face da consumação da decadência e, por conseguinte, resta prejudicada a análise das demais questões suscitadas pela Recorrente.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, voto em dar provimento ao recurso voluntário.

Débora Fófano dos Santos

³ Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

⁴ Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.