



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo n°	11050.000291/2001-56
Recurso n°	150.507 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex.: 1996
Acórdão n°	102-48.788
Sessão de	19 de outubro de 2007
Recorrente	LUIZ ANTÔNIO CARVALHO DO AMARAL
Recorrida	4ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 1996

Ementa: IRPF - DECADÊNCIA - Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. O fato gerador do IRPF se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito tributário é atingido pela decadência após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

Preliminar de decadência acolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência suscitada de ofício pelo Relator, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Naurý Fragoso Tanaka.


MOISES GIACOMETTI NUNES DA SILVA
Relator e Presidente em exercício



FORMALIZADO EM: 09 NOV 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUÍZA HELENA GALANTE DE MORAES (Suplente convocada), SILVANA MANCINI KARAM, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, SANDRO MACHADO DOS REIS (Suplente convocado) e IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO (Presidente). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA e JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS.

Relatório

Trata-se de auto de infração correspondente a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1995, sendo que o contribuinte, conforme AR de fl. 162, foi cientificado do auto de infração em 22/02/2001.

Nos termos do relatório de fls. 206 e 207 que estou adotando, através do auto de i. Infração de fl. 04, acompanhado da descrição dos fatos à fl. 5, do Relatório da Ação Fiscal, fls. 6/10 e demonstrativos de fls. 11/12 foi apurado imposto suplementar no valor de R\$ 5.675,86 que acrescido da multa de ofício e dos juros de mora perfaz o total de R\$ 15.816,34 relativamente ao exercício de 1996, ano calendário de 1995.

O lançamento decorreu das seguintes glosas: 1) - previdência oficial deduzida indevidamente no valor de R\$ 1.822,39; 2) despesas médicas por falta de comprovação no valor de R\$ 3.354,50; 3) despesas de livro Caixa no montante de R\$ 16.160,93 pelas motivações descritas às fls. 7/10.

O enquadramento legal se encontra descrito no Auto de Infração à fl. 5

Em sua defesa, fls. 164/181, o contribuinte alega que o valor de R\$ 1.822,39 relativo a contribuição a previdência oficial foi por ele recolhido como contribuinte individual autônomo, conforme comprovantes ora juntados aos autos no total de R\$ 1.398,91.

Discorda da transposição do valor de R\$ 2.495,00 pleiteado como despesas médicas para a rubrica de despesas com instrução uma vez que se trata de pagamentos efetuados à Dra. Glória Siqueira Mendes pelo tratamento especializado em psicopedagogia clínica prestado a sua filha Clarissa. Diz que tal tratamento obedeceu rigorosamente a prescrição médica especializada na área de neurologia, portanto, passível de dedução a título de despesas médicas.

Entende que do total de R\$ 4.500,00 pleiteado como despesas de instrução, R\$ 3.294,14 foi devidamente comprovado permanecendo sem comprovação R\$ 1.205,86.

Esclarece que os recibos do Gram-Laboratório de Análises Clínicas Ltda., embora emitidos em nome de Márcia, sua esposa, se destinam ao pagamento de exames laboratoriais de sua filha Clarissa Costa do Amaral.

Aduz ainda que à época não observou a falta de assinatura no recibo referente ao exame de tomografia, entretanto, junta documento fornecido pela empresa Tomografia Rio Grande Ltda. a qual prestava serviços ao estabelecimento hospitalar sob regime de terceirização.

No tocante ao livro Caixa discorda da glosa da remuneração paga à Dra. Silvia Carolina Pascoal por falta de identificação completa do beneficiário do rendimento, pelo que informa o CPF nº 457.495.150-87, endereço: Rua Av. Santos Dumont, nº 513, Bloco C1, aptº 301 – Rio Grande – RS.

Não concorda também com a motivação da glosa da remuneração a pessoa física sem vínculo empregatício, devendo ser aplicado o disposto nos incisos I e III do art. 81 do

RIR/1994, bem como o entendimento exarado no Parecer Normativo do SRF nº 392/1970 e Ato Declaratório Normativo do SRF nº 16/1979 e na pergunta nº 133 do livro Pergunta e Respostas do IRPF do exercício de 1996.

Informa que exerce a profissão de médico oftalmologista e com alguma frequência realiza cirúrgicas junto ao Hospital Dr. Miguel Riet Corrêa Jr., necessitando de serviços de auxiliares, como ocorreu nos meses de janeiro, fevereiro, abril, julho, outubro e dezembro de 1995, conforme documento fornecido pelo referido Hospital ratificando suas afirmações. Conclui tratar-se de despesas necessárias a percepção do rendimento.

Protesta pela glosa das despesas com telefone celular uma vez que se trata de despesa necessária e indispensável para o desempenho de suas atividades de médico no total de R\$ 310,16.

Insurge-se quanto a glosa das importâncias pagas pela aquisição de lentes de contato especiais no montante de R\$ 8.612,99 por falta de comprovação mediante Notas Fiscais, as quais foram extraviadas. Todavia, devem ser aceitos os boletos de cobrança bancária nos quais constam os números das Notas Fiscais tendo em vista não ter conseguido a 2ª via das mesmas junto aos fornecedores por ter expirado o prazo decadencial. Junta a declaração prestada pela empresa Plyvision Lentes de Contato Ltda (doc. 18).

Diz também que através do formulário de consulta junto ao conta corrente eletrônico do INSS ficam comprovadas as contribuições pagas de R\$ 117,90, R\$ 215,33 e 301,16 (Doc.19) razão pela qual requer o restabelecimento dos respectivos valores.

À fl. 203 se encontra o Termo de Transferência de crédito tributário formalizado no processo nº 11050.000.476/2001-61.

Acompanham a impugnação os documentos de fls. 182/202.

Por meio do acórdão de fls. 205 a 211, a 4ª. Turma da DRJ de Porto Alegre julgou parcialmente procedente o lançamento reduzindo a exigência do crédito tributário para o valor de R\$ 2.624,96 (fl. 210 e 121).

Da decisão acima referida o contribuinte deu-se por intimado em 26 de janeiro de 2006, quando solicitou cópia dos autos (fl. 219) e no dia 20 do mês seguinte protocolizou o recurso de fl. 222 a 226 por meio do qual reitera os argumentos pelos quais requer o cancelamento do crédito tributário exigido em face do auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto n. 70.235 de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado. Assim, conheço do recurso e passo ao exame do mérito.

DA DECADÊNCIA

Antes de enfrentar o mérito das alegações que fundamentam o recurso do contribuinte, analiso a decadência.

A homem, cujo maior desejo é alcançar a imortalidade, sempre teve o tempo como grande adversário. Este fenômeno abstrato que ninguém pode conter, que a tudo e a todos atinge, pode ser comparado ao suicida que não dá direito de defesa à vítima. O suicida destrói sua própria vida e o tempo apaga as marcas do próprio tempo.

Conforme lição de Sergio Pinto Martins¹, os romanos, preocupados com a ação do tempo, previram a prescrição que se relaciona com o direito de ação. Historicamente, surgiu como exceção no sistema formulário no processo romano. O pretor, ao criar uma ação, previa um prazo dentro do qual deveria ser exercida, sob pena de prescrição. Esta constituía, assim, um instrumento contra o titular do direito que deixou de protegê-lo por meio da ação. É, portanto, através dela que se atinge a ação.

Os fundamentos da prescrição revelam os motivos pelos quais ela foi criada.

No Direito Romano indicavam-se três fundamentos para a prescrição: a) necessidade de fixar as relações jurídicas incertas, evitando controvérsias (Gaius); b) visava o castigo à negligência (Justiniano), que mostra sua finalidade objetiva; e c) a existência de sempre haver interesse público (Gaius).

A prescrição envolve: a) a inércia do titular do direito em exercê-lo; b) o decurso do prazo para o exercício do direito.

Os autores indicam, de um modo geral, os seguintes fundamentos para a prescrição: a) ação destruidora do tempo; b) castigo à negligência; c) presunção de abandono ou renúncia; d) presunção de extinção do direito; e) proteção do devedor; f) diminuição das demandas; g) interesse social e estabilidade das relações jurídicas, obtendo-se a paz social. Não se pode pretender a instabilidade das relações sociais, a incerteza das relações sociais, sacrificando a harmonia social. O Estado deve estabelecer alguma coisa para promover o equilíbrio social em razão da inércia do titular do direito.

¹ Publicada no Juris Síntese nº 61 - SET/OUT de 2006.

Conforme o autor antes referido, a prescrição, assim como a decadência², são temas de direito material e não de direito processual. O seu reconhecimento gera efeitos processuais, isto é, a sua operacionalização. Todavia, trata-se de direito material, tanto que é previsto em normas que versam sobre o direito material, como no Código Civil, no Código Penal, no Código Tributário, etc., que discorre acerca do prazo de prescrição, de questões de interrupção e suspensão e não no CPC. À ela envolve o decurso de prazo, enquanto o processo é concernente à atividade do juízo ou das partes.

A consumação se dá com o decurso do prazo previsto em lei, sendo regulada pela norma em vigor no momento dessa consumação. A sentença apenas declara a prescrição já consumada. O julgador não a cria nem extingue. A sentença apenas reconhece uma realidade, que já havia se constituído no mundo fático. O devedor seria, inclusive, livre ou não para argüí-la ou discutir seu mérito, provando que cumpriu com a obrigação.

Nos termos do artigo 269, IV, do CPC, a prescrição e a decadência são fatos extintivos do direito do autor.

Ao tratar do instituto da decadência, o Código Civil de 2002, no artigo 210, assim dispõe:

"Art. 210. Deve o juiz, de ofício, conhecer da decadência, quando estabelecida por lei."

Saindo do direito privado e entrando no campo direito tributário, para que se compreenda o instituto da decadência como uma das formas de extinção do crédito tributário faz-se necessário, em primeiro lugar, compreender a constituição do crédito tributário que se dá por meio do lançamento. Não se pode falar em extinção de algo sem antes compreender a forma com que se constitui o que está sendo extinto.

Assim, parece-nos importante que se tenhamos presentes as disposições do art. 142 do CTN, que se encontra inserido no Livro Segundo, Título III, Capítulo II, do Código Tributário Nacional, que trata da constituição do crédito tributário, nos seguintes termos:

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 cabível³.

² Na decadência o direito é outorgado para ser exercido dentro de determinado prazo, findo o qual extingue-se. Diversamente, na prescrição há como pressuposto a inércia do titular, que não utiliza da ação existente para a defesa de seu direito no prazo concedido pela lei. Ademais, anota ainda que: a) não há suspensão ou interrupção de prazos decadenciais, diversamente do que ocorre com a prescrição; b) não há possibilidade de renúncia à decadência, diferentemente do que se verifica quanto à prescrição; c) a prescrição resulta exclusivamente de disposição legal, enquanto a decadência advém da lei, contrato ou testamento.

³ O CTN prevê três modalidades de lançamentos que se distinguem pela medida da participação do sujeito passivo. (i) O lançamento de ofício, no qual toda a atividade é desenvolvida pela autoridade fiscal. (ii) O lançamento por declaração, no qual o sujeito passivo apresenta uma declaração contendo as informações sobre a matéria de fato,

Muito embora o art. 142 do CTN atribua privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, seu art. 150 previu o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de realizar os atos necessários para apurar o montante devido e antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa. O lançamento por homologação pode ser dissociado em dois momentos: O lançamento propriamente dito, em que o sujeito passivo apura a ocorrência do fato gerador e o valor devido, constituindo o crédito tributário; e o recolhimento desse valor, que opera a extinção do crédito tributário, sob condição resolutiva da homologação do lançamento.

É importante que se tenha presente que a homologação feita pela autoridade fiscal diz respeito à atividade realizada pelo contribuinte para apurar o montante devido. Não se pode confundir homologação do lançamento feito pelo contribuinte e o pagamento realizado por este. O que se homologa, conforme expressamente previsto na segunda parte do § 1º, do artigo 150, do CTN, é o lançamento⁴ e não o pagamento feito pelo sujeito passivo. O pagamento que o contribuinte realiza é uma das formas de extinção do auto lançamento feito por ele. A propósito do assunto, o Hugo de Brito Machado: “Ainda quando de fato seja o lançamento feito pelo sujeito passivo, o Código Tributário Nacional, por ficção legal, considera que a sua feitura é privativa da autoridade administrativa, e por isto, no plano jurídico, sua existência fica sempre dependente, quando feito pelo sujeito passivo, de homologação da autoridade competente.”⁵

Fixados os fundamentos legais acerca da matéria, considerando que o imposto de renda encontra-se entre os tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever apurar o montante devido e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o imposto aqui referido amolda-se à sistemática de lançamento por homologação, onde a contagem do prazo decadencial, salvo os casos de dolo, fraude e simulação⁶, encontra respaldo

Indispensáveis à sua efetivação, que fica a cargo da autoridade fiscal definir o montante devido e notificar o sujeito passivo para efetuar o pagamento. E por fim, (III) o *lançamento por homologação*, no qual o contribuinte desenvolve toda a atividade apuratória do valor do tributo devido e antecipa seu pagamento, ficando a cargo da autoridade fiscal a posterior verificação dessa atividade e, se for o caso, sua respectiva homologação.

⁴ § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

⁵ Hugo de Brito Machado, Curso de Direito tributário, 12ª. Edição, Malheiros, 1997, p 120).

⁶ Nos casos de dolo, fraude e simulação a data do fato gerador deixa de ser o marco inicial da decadência e passa a prevalecer a regra do artigo 173, I, do CTN, isto é, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado. Nesta linha segue doutrina de Luciano Amaro:

“A segunda questão diz respeito à ressalva dos casos de dolo, fraude ou simulação.... Em estudo anterior, concluímos que a solução é aplicar a regra do artigo 173, I. Essa solução não é boa, mas continuamos não vendo outra, *de lege lata*. A possibilidade de o lançamento poder ser feito a qualquer tempo é repelida pela interpretação sistemática do Código Tributário Nacional (art. 156, V, 173, 174, 195, parágrafo único). Tomar de empréstimo prazo do direito privado também não é solução feliz, pois a aplicação supletiva de outra regra deve, em primeiro lugar, ser buscada dentro do próprio subsistema normativo, vale dizer, dentro do Código. Aplicar o prazo geral (5 anos, do art. 173) contado após a descoberta da prática dolosa, fraudulenta ou simulada igualmente não satisfaz, por protrair indefinitivamente o início do lapso temporal. Assim, resta aplicar o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito. Melhor seria não ter criado a ressalva. (AMARO, Luciano, citado por Leandro Paulsen, in, Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Ed. Livraria do Advogado, 6ª. Edição. Porto Alegre, 2004. p. 1010).

no § 4º do artigo 150, do CTN, hipótese na qual os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. A propósito do entendimento aqui exposto, como razão de decidir, transcrevo os seguintes precedentes do Conselho de Contribuintes:

Ementa: IRPF - DECADÊNCIA - Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. O fato gerador do IRPF se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito tributário é atingido pela decadência após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN). (Recurso parcialmente provido. (Recurso 142.863. Acórdão 106-14493. 6ª. Câmara. Relatora Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda. Decisão unânime).

Ementa: IMPOSTO DE RENDA – DECADÊNCIA – EXTINÇÃO DO CRÉDITO. Se entre a data do fato jurídico tributário e o Lançamento de Ofício, transcorreram mais de cinco anos, então, por ser o Imposto de Renda um tributo sujeito a Lançamento por Homologação, deve-se aplicar o art. 150, §4º do CTN (Recurso 143533. Acórdão 107-08124. 7ª. Câmara. Relator Conselheiro Octávio Campos Fischer).

Ementa: IMPOSTO DE RENDA – DECADÊNCIA – EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Se entre a data do fato jurídico tributário e o Lançamento de ofício, transcorreram mais de cinco anos, então, por ser o Imposto de Renda um tributo sujeito a Lançamento por Homologação, deve-se aplicar o art. 150, §4º do CTN. Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência.

Ementa : IRPF - DECADÊNCIA - Por força do disposto no artigo 150, § 4.º do CTN, o lançamento de ofício, ou seja, por meio de auto de infração, nos casos em que o tributo deve ser cobrado, originalmente, por meio do lançamento por homologação, deve ocorrer no prazo de cinco anos, contado do término do ano-calendário fiscalizado, sob pena de decadência. Preliminar acolhida.

Por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do lançamento. (Recurso: 131040. Ac. 106.13049. 6ª Câmara. Relator: Edison Carlos Fernandes).

Em síntese, por ser o imposto de renda tributo cuja respectiva legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, amolda-se à sistemática de lançamento denominado de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173, I, do CTN para encontrar respaldo no § 4º. do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Na mesma linha dos fundamentos anteriormente expostos segue a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem "em ocorrendo fraude, ou simulação, devidamente comprovados pela Fazenda Pública, imputáveis ao sujeito passivo, da obrigação tributária do imposto sujeito a 'lançamento por homologação', a data do fato gerador deixa de ser o dia inicial da decadência. Prevalece o *dies a quo* do art. 173, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado." (In. *Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição*, 2ª. ed. Dialética, 2002, p. 16).

Diante do caso dos autos, cujo fato gerador complexo do imposto de renda se perfectibilizou em 31-12-1995, é a partir desta data que o prazo decadencial iniciou a fluir, findando em 31-12-2000, razão pela qual, quando da notificação do lançamento que se deu em 22/02/2001 (fl. 162), o crédito tributário, correspondente ao ano-calendário de 1995 já se encontrava extinto.

Pelo exposto, de ofício, reconheço a existência da DECADÊNCIA para cancelar a exigência do crédito tributário.

Sala das Sessões-DF, em 19 de outubro de 2007.


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA