



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

**Processo n°** 13808.000648/99-19  
**Recurso n°** 162.783 Voluntário  
**Matéria** IRPF  
**Acórdão n°** 104-23.490  
**Sessão de** 08 de outubro de 2008  
**Recorrente** JOSÉ FRANCISCO FURQUIM DE CAMPOS (ESPÓLIO)  
**Recorrida** 4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**  
Exercício: 1993

**LANÇAMENTO - DECADÊNCIA - VÍCIO FORMAL - O** direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, objeto de lançamento anterior anulado por vício formal, extingue-se com o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão anulatória.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - CRÉDITO** TRIBUTÁRIO - PRESCRIÇÃO - A contagem do prazo a que se refere o art. 174 do CTN tem como ponto de partida a data da constituição definitiva do crédito tributário. Com o ato do lançamento, o sujeito passivo é notificado a recolher ou impugnar o débito dentro do prazo de trinta dias. Nesse intervalo a Fazenda Nacional ainda não está investida da titularidade da ação de cobrança, não podendo, por via de consequência, ser considerada inerte. As impugnações e recursos interpostos nos termos do processo administrativo fiscal suspendem a exigibilidade do crédito tributário, mas o prazo de prescrição sequer foi iniciado.

**RENDIMENTOS OMITIDOS - TRIBUTAÇÃO - Os** rendimentos comprovadamente omitidos na Declaração de Ajuste Anual, detectados em procedimentos de ofício, serão adicionados, para efeito de cálculo do imposto devido, à base de cálculo declarada.

**DEDUÇÕES - DESPESAS MÉDICAS - REQUISITOS PARA** DEDUÇÃO - COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS - As despesas médicas, assim como todas as demais deduções, dizem respeito à base de cálculo do imposto que, à luz do disposto no art. 97, IV, do Código Tributário Nacional, está sob reserva de lei em sentido formal. Assim, a intenção do legislador foi permitir a dedução de despesas com a manutenção da saúde humana, podendo a autoridade fiscal perquirir se os serviços efetivamente foram prestados ao declarante ou a seus dependentes, rejeitando de

pronto aqueles que não identificam o pagador, os serviços prestados ou os respectivos prestadores ou quando esses não sejam habilitados. A simples apresentação de recibos, por si só, não autoriza a dedução, mormente quando, intimado, o contribuinte não faz prova efetiva de que os serviços foram prestados.

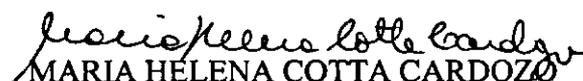
ESPÓLIO - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DECLARAÇÃO ANUAL DE AJUSTE DO *DE CUJUS* INEXATA - MULTA QUE CONSTITUA SANÇÃO POR ATO ILÍCITO - INAPLICABILIDADE - A Declaração Anual de Ajuste do *de cujus* inexata sujeita o espólio à multa de mora, de dez por cento sobre o imposto apurado, estabelecida no artigo 49 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, sendo-lhe inaplicável a multa estabelecida no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, por constituir sanção por ato ilícito, não transferível para o espólio, em virtude do princípio constitucional de que nenhuma pena passará da pessoa do infrator.

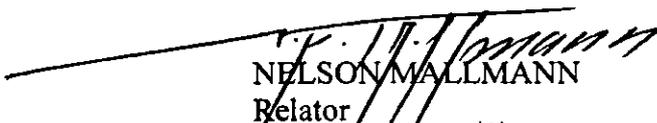
Arguição de decadência rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ FRANCISCO FURQUIM DE CAMPOS (ESPÓLIO).

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de decadência e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa de ofício ao percentual de 10%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO  
Presidente

  
NELSON MALLMANN  
Relator

FORMALIZADO EM: 20 OUT 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros HELOÍSA GUARITA SOUZA, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANÇA, ANTONIO LOPO MARTINEZ, PEDRO ANAN JÚNIOR e GUSTAVO LIAN HADDAD.

## Relatório

OLGA THEREZINHA FURQUIM DE CAMPOS, contribuinte inscrita no CPF/MF sob o n.º 146.673.008-09, com domicílio fiscal na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, à Rua Arquiteto Jaime Fonseca Rodrigues, nº 129 – Bairro Alto de Pinheiros, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo - SP, legalmente nomeada na qualidade de inventariante e devidamente compromissada pelo Espólio de JOSÉ FRANCISCO FURQUIM DE CAMPOS, CPF/MF nº 006.486.398-00, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 117/124, prolatada pela Quarta Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo – SP II, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 135/144.

Contra o espólio acima mencionado foi lavrado, em 18/05/99, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 39/45), com ciência pessoal da inventariante, em 27/05/99, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 9.591,94 (Padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário) a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora, de no mínimo de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, relativo ao exercício de 1993, correspondente ao ano-calendário de 1992.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de revisão de Declaração de Ajuste Anual referente ao exercício de 1993, onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

**1 – RENDIMENTOS DE TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO:** omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de trabalho com vínculo empregatício, conforme Termo de Verificação anexo. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 3º, da Lei nº 8.134, de 1990 e artigos 4º e 5º e parágrafo único, da Lei nº 8.383, de 1991;

**2 – GLOSA DE DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS:** glosa de deduções com despesas médicas, pleiteadas indevidamente, conforme Termo de Verificação anexo. Infração capitulada no artigo 11, inciso I e parágrafos 1º, 2º e 4º, da Lei 8.383, de 1991 e artigo 71, parágrafo único do RIR/80.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, entre outros, os seguintes aspectos:

- que analisando o processo administrativo de impugnação nº 10880.012824/94-17 em nome do contribuinte José Francisco Furquim de Campos – Espólio, verificamos que no processamento da Declaração de Ajuste Anual de IRPF – Ex. 1993, foi emitida a Notificação de Lançamento com as alterações constantes na mesma. O contribuinte não concordando com as alterações lançadas interpôs impugnação. A Delegacia da receita Federal de Julgamento de São Paulo declarou a nulidade da Notificação de Lançamento devido erro formal, sem exame do mérito. Com o respaldo no artigo 173, inciso II, da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), procedemos a análise do presente processo;

- que na presente análise, foi aumentado o valor de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, em 7.698,01, passando de 52.412,33 UFIR para 60.110,34 UFIR, devido a omissão de rendimentos recebidos da fonte pagadora, Polícia Militar do estado de São Paulo, no valor de 7.698,01 UFIR (fls. 59);

- que foi glosado deduções com despesas médicas, no valor de 17.748,67 UFIR, passando de 24.763,36 UFIR para 7.014,69 UFIR, conforme tabela anexa. Foram glosadas aquelas despesas não comprovadas pela inventariante, e, aquelas reembolsadas pelo Convênio Bradesco Seguros S.A.;

- que também foi aumentado o valor do Imposto de Renda retido na Fonte em 52,34 UFIR, passando de 5.114,36 UFIR para 5.166,70 UFIR. Esse acréscimo foi devido à retenção de Imposto de Renda na Fonte pela Polícia Militar do Estado de São Paulo de 3.571,80, e não 3.519,46 UFIR, como pleiteado originalmente pelo contribuinte;

- que, dessa forma, foi majorado a base de cálculo do imposto de renda de 27.088,97 UFIR para 52.535,65 UFIR, resultando como valor de imposto devido de 8.993,91 UFIR, porém, considerando o valor de imposto de renda já retido de 5.166,70 UFIR, resultou em imposto a pagar de 3.827,21 UFIR.

Em sua peça impugnatória de fls. 47/51, instruída pelos documentos de fls. 52/109, apresentada, tempestivamente, em 25/06/99, a inventariante, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que no dia 27/05/99 foi o impugnante cientificado do termo de Verificação Fiscal e do Auto de Infração referente a declaração do imposto de renda ano-base de 1992. Quando da tomada de ciência já estava prescrito a cobrança do tributo. A hipótese de incidência era 92/93, tendo caducado em dezembro de 1998;

- que na declaração de imposto de renda a declaração dos rendimentos recebidos da Polícia Militar está rigorosamente igual ao que consta da declaração fornecida pela própria Polícia Militar em 01/06/99;

- que, quanto a glosa das deduções com despesas médicas, é de se dizer que esta decisão foi absolutamente arbitrária. Os recibos trazidos encontram-se anexados em cópia xerográfica no processo administrativo;

- que o auditor entendeu por bem glosar todos os recibos que tinham carimbo do Bradesco Saúde. Simplesmente entendeu que, se os recibos foram apresentados ao Bradesco, foram integralmente reembolsados ao declarante;

- que absurda essa lógica. Primeiro porque se o Bradesco tivesse reembolsado esses valores teria retido os recibos, que foram anexados à declaração de imposto de renda; segundo porque se o declarante apresentou os recibos e pediu a restituição é porque tentou ser reembolsado pelo plano de saúde e não obteve sucesso;

- que o declarante faleceu de câncer. No atestado de óbito constante do anexo 6 consta que o óbito foi causado por: "Falência de Múltiplos Órgãos – Broncopneumonia – Linfoma." Ocorre que em 1992 os planos de saúde não cobriam as despesas com câncer, razão pela qual não houve reembolso das despesas médicas;

- que o Bradesco Saúde foi solicitado para efetivar uma declaração em que constasse o valor reembolsado, ocorre que, em razão dos anos já passados, comunicou que haveria um atraso, vez que a pesquisa não poderia ser eletrônica, mas manual em seus arquivos.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela inventariante a Quarta Turma da DRJ em São Paulo - SP conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que dos artigos 173 e 174 do Código tributário Nacional, diploma das normas gerais de direito tributário, infere-se que nesta área do Direito fala-se de prescrição quando se trata do direito de cobrança do crédito tributário definitivamente constituído, enquanto o instituto da decadência aplica-se ao direito de constituição do crédito tributário;

- que nos termos do artigo 174 do referido diploma, a prescrição ocorre em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Depreende-se, portanto, que no presente caso, o que se discute é a ocorrência ou não da decadência e não da prescrição;

- que, com efeito, em se tratando do ano-calendário de 1992, o fato gerador completou-se no dia 31 de dezembro desse ano. Entretanto, como já relatado anteriormente, o lançamento ora examinado foi realizado em razão de ter sido anulado, por vício formal, o anteriormente efetuado. Assim, para fins de contagem do prazo decadencial, aplica-se ao presente caso, a regra contida no artigo 173, inciso II. Assim, tendo em vista que a decisão que anulou o lançamento anterior por vício formal foi prolatada em abril de 1998, não há que se falar em decadência, porquanto a ciência do lançamento deu-se em 27/05/1999;

- que, quanto a omissão de rendimentos, é de se dizer que pelo exame dos autos, verifica-se que o contribuinte José Francisco Furquim de Campos recebeu, no ano-calendário de 1992, proventos de aposentadoria provenientes de três fontes pagadoras: Governo do estado de São Paulo, Polícia Militar do estado de São Paulo e Instituto Nacional de Seguridade Social;

- que se observa pelos comprovantes de rendimentos de fls. 35 e 96, que as duas primeiras fontes pagadoras mencionadas informaram como rendimentos isentos, os valores correspondentes a 1000 UFIR (mil UFIR) mensais, por força do disposto no artigo 6º, inciso XV da Lei nº 7.713, de 1988;

- que se verifica, pois, que a isenção de mil UFIR mensais refere-se à totalidade dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, independentemente de serem eles pagos por mais de uma fonte pagadora;

- que no presente caso, tendo o contribuinte usufruído da referida isenção relativamente aos rendimentos pagos pelo Governo do estado de São Paulo, deveria ter oferecido à tributação o total recebido das demais fontes pagadoras;

- que os rendimentos pagos pela Polícia Militar do Estado de São Paulo perfazem o total de 40.456,45 UFIR, incluindo-se os valores considerados isentos por essa entidade (fl. 96). Tendo em vista que na declaração de ajuste consta como rendimentos tributáveis oriundos dessa fonte pagadora, o montante de 18.340,59 UFIR, agiu com acerto a fiscalização ao majorar tal valor, ajustando-o ao total comprovado pelo informe de fl. 96,

considerando, inclusive, os classificados nesse documento como isentos. Note-se que tal isenção não se estende ao espólio, não podendo tal parcela ser deduzida do rendimento pago no mês de novembro, uma vez que o óbito do contribuinte ocorreu em agosto de 1992, conforme certidão de fl. 98;

- que, quanto a glosa das deduções com despesas médicas, é de se dizer que a impugnante contesta a glosa parcial das despesas médicas, afirmando que anexou ao processo todos os recibos comprobatórios dos valores pleiteados, sendo que os desconsiderados pelo auditor por estarem carimbados pelo plano de saúde, não foram efetivamente reembolsados. Alega que à época dos fatos, os planos de saúde não ressarciam despesas decorrentes de câncer, doença da qual foi acometido o contribuinte;

- que algumas despesas foram pleiteadas por valores superiores aos comprovados, sendo glosadas as diferenças, enquanto outras não possuem comprovação por recibos, sendo totalmente glosadas. Já os valores constantes dos recibos carimbados pelo Bradesco Saúde, entendendo o autuante que foram objeto de reembolso, glosou-os integralmente;

- que cabe ao contribuinte a comprovação de que as despesas consignadas em recibos contendo carimbo da empresa Bradesco Saúde não foram ressarcidas;

- que o argumento de que inexistia, à época, cobertura para despesas efetuadas com portadores de câncer não lhe socorre, uma vez que se verifica pelos demonstrativos de reembolso acostados ao processo apenso (fls. 33, 35, 37, 41 e 43), que diversas despesas realizadas com os mesmos profissionais e também com o Hospital Albert Einstein foram reembolsadas.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 27/06/07, conforme Termo constante às fls. 125/129, e, com ela não se conformando, a inventariante interpôs, em tempo hábil (27/07/07), o recurso voluntário de fls. 135/144, instruído pelos documentos de fls. 145/276 no qual demonstra irresignação contra a decisão acima, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Inconformado, em virtude de não ter logrado êxito na instância inicial, a inventariante apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho de Contribuintes pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância argüindo, em síntese, as mesmas razões da peça impugnatória.

Assim, a pedra angular da questão fiscal trazida à apreciação desta Câmara, se resume, como ficou consignado no Relatório, à omissão de rendimentos e a glosa de despesas médicas.

Preliminarmente, a inventariante alega prescrição e/ou decadência do crédito tributário. Entretanto, necessário se faz a observação de que no que se refere aos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional, fala-se em prescrição quando se trata do direito de cobrança do crédito tributário definitivamente constituído, enquanto o instituto da decadência aplica-se ao direito de constituição do crédito tributário.

Senão vejamos:

Quanto à decadência, verifica-se que o artigo 173, II do Código Tributário Nacional estabelece que o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário se extingue após cinco anos da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Portanto, a anulação de ato administrativo por vício formal devolve à Fazenda Pública a possibilidade da feitura de novo lançamento sobre a mesma matéria tributável.

É nesse sentido, que caminha a jurisprudência administrativa tributária, conforme se constata no julgado baixo:

*“Primeiro Conselho de Contribuintes. Primeira Câmara. Processo Administrativo Fiscal – Anulação de Lançamento por Vício Formal – Decadência – Novo Lançamento – O artigo 173, II do Código Tributário Nacional estabelece que o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário se extingue após cinco anos da data em que tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. (Recurso nº 139.666 - Recorrente: Industrial Madeireira Curuatinga Ltda. - Recorrida: 1ª Turma Da DRJ em Belém – PA. – Relator: Caio Marcos Cândido - Sessão de 20 de maio de 2005 - Acórdão nº 101-94.998).”*

A data em que se torna definitiva uma decisão é aquela a partir de quando não se pode mais interpor recurso, nos termos da lei regente do respectivo processo, seja administrativo, seja judicial (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 2001, p.167).

Vício formal diz respeito a qualquer inexatidão na observância das normas que regem o procedimento do lançamento em si, sua maneira de realização.

O vício material, por sua vez, relaciona-se com a existência dos elementos da obrigação tributária, que é a matéria tratada no lançamento.

Registro a possibilidade de coexistirem ambos os vícios em um lançamento.

Entretanto, embora a anulação por vício formal abra novo prazo decadencial para lançar, o mesmo não se pode garantir quando está presente um vício material.

Por fim, deve ser mencionado o entendimento de SACHA CALMON NAVARRO COELHO (2000, p. 225) e de EURICO MARCOS DINIS DI SANTI (2001, p. 181) de que a anulação do lançamento por vício formal somente pode ser efetivada enquanto não extinto o direito da Fazenda, nos termos do art. 149 do Código Tributário Nacional.

Ressalte-se, entretanto, que essa restrição do parágrafo único do art. 149 do CTN parece dizer respeito tão-somente ao lançamento efetuado com vício material ou ausência de lançamento, e não ao lançamento efetuado com vício formal.

Isso porque o lançamento com vício formal, conforme visto acima, interrompe o prazo decadencial, impedindo a extinção do direito de lançar.

Somente o vício material ou a ausência de lançamento é que permite a continuidade de fluência do prazo decadencial.

Assim sendo e como a decisão de Primeira Instância é de abril de 1998. O termo inicial, portanto começa a ser contado a partir dessa data, encerrando-se 5 (cinco) anos depois, em abril de 2003. O lançamento novo foi notificado em 27 de maio de 1999, não tendo ocorrido, portanto, a decadência suscitada.

Por outro lado, a prescrição, em direito tributário, pode ser conceituada como “a perda do direito da Fazenda Pública, pelo decurso do tempo, de ajuizar ação de cobrança (ou, mais propriamente, de Execução Fiscal) relativamente a crédito tributário não pago” ou, ainda, “a perda do direito de ação de repetição de indébito, pelo decurso do tempo”.

Como se vê, a prescrição é também a perda de um direito, mas o direito de exercer uma ação, de exigir o cumprimento da obrigação. A prescrição atua diretamente anulando a pretensão de exigir de outrem, o cumprimento de uma obrigação. À prescrição tributária se aplicam as mesmas regras que disciplinam a prescrição das ações em geral salvo as modificações expressas da lei.

Diferentemente da decadência, que está relacionada ao direito potestativo, direito esse que para ser realizado ou exercido independe da manifestação da outra parte. Ambas estão passíveis de emergir em decorrência da inércia do titular do direito.

No Direito Tributário, ao configurar a ocorrência da prescrição, como uma das causas de extinção do crédito tributário, estabelece que o sujeito ativo não possui mais o direito de exigir o cumprimento da obrigação tributária por parte do sujeito passivo.

É muito comum encontrar nos textos jurídicos, principalmente nos tributários, a descrição de que a decadência não é passível de interrupção ou suspensão, conquanto a prescrição aceita a interrupção ou suspensão.

É necessário também deixar bem claro que a possibilidade de ocorrência da decadência é no lapso temporal anterior ao lançamento efetuado pela autoridade fiscal, e a prescrição, após o lançamento. Portanto, o lançamento é o marco divisor entre os dois institutos.

O Código Tributário Nacional, nos termos do artigo 174 define a data inaugural para contagem do prazo prescricional como a data em que ocorre a constituição definitiva do crédito.

*"Art. 174 - A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.*

*Parágrafo único - A prescrição se interrompe:*

*I - pela citação pessoal feita ao devedor;*

*II - pelo protesto judicial;*

*III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;*

*IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor."*

O prazo prescricional se traduz no lapso temporal, dentro do qual o sujeito ativo possui permissibilidade legal para exigir do sujeito passivo o adimplemento da obrigação tributária. O prazo previsto no artigo 174 do CTN começa a fluir a partir do momento em que o sujeito passivo está obrigado a satisfazer a obrigação tributária, regulamente formalizada pelo lançamento e não o faz, segundo ABAL (2003, p. 97- 98).

Obedecidas certas condições, na maioria das situações, o sujeito passivo tem um prazo de 30 (trinta) dias para recolher ou apresentar impugnação. Nesse período o fisco está impedido de exigir o cumprimento da obrigação, por força legal tem que se manter inerte até a conclusão do prazo. Antes de terminar o prazo, o sujeito passivo pode apresentar sua defesa, a impugnação, dependendo da organização interna de cada órgão, a julgamento de 1ª instância administrativa. Continua o fisco impedido de exigir o cumprimento até a prolação da decisão.

Não logrando êxito, após a ciência da decisão de 1ª instância o sujeito passivo tem um prazo para recolher ou apresentar recurso voluntário para órgão superior, colegiado conhecido como Conselho de Contribuintes, formado por representantes da sociedade organizada e do Fisco.

Nesse interregno, também está a Fazenda Pública impedida de exigir o cumprimento. Somente após a decisão de 2ª instância administrativa, com a ciência do sujeito passivo, e caso não couber mais qualquer tipo de recurso na esfera administrativa, a

administração passa, então, ter a permissibilidade para exigir o cumprimento da obrigação, momento em que ocorre a constituição definitiva do crédito.

Não poderia ser de outra forma, é de meridiana clareza que somente a partir dessa data inicia-se o cômputo do prazo prescricional para o sujeito ativo. Persistindo a negativa do sujeito passivo em cumprir com a sua obrigação tributária pode a administração intentar a devida ação de execução fiscal.

Quanto à omissão de rendimentos recebido de pessoa jurídica, verifica-se que o contribuinte José Francisco Furquim de Campos recebeu, no ano-calendário de 1992, proventos de aposentadoria provenientes de três fontes pagadoras: Governo do estado de São Paulo, Polícia Militar do estado de São Paulo e Instituto Nacional de Seguridade Social. Da mesma forma, observa-se pelos comprovantes de rendimentos de fls. 35 e 96, que as duas primeiras fontes pagadoras mencionadas informaram como rendimentos isentos, os valores correspondentes a 1000 UFIR (mil UFIR) mensais, por força do disposto no artigo 6º, inciso XV da Lei nº 7.713, de 1988.

Assim sendo, tendo o contribuinte usufruído da referida isenção relativamente aos rendimentos pagos pelo Governo do Estado de São Paulo, deveria ter oferecido à tributação o total recebido das demais fontes pagadoras. Desta forma, os rendimentos pagos pela Polícia Militar do Estado de São Paulo perfazem o total de 40.456,45 UFIR, incluindo-se os valores considerados isentos por essa entidade (fl. 96). Tendo em vista que na declaração de ajuste consta como rendimentos tributáveis oriundos dessa fonte pagadora, o montante de 18.340,59 UFIR, agiu com acerto a fiscalização ao majorar tal valor, ajustando-o ao total comprovado pelo informe de fl. 96, considerando, inclusive, os classificados nesse documento como isentos. Note-se que tal isenção não se estende ao espólio, não podendo tal parcela ser deduzida do rendimento pago no mês de novembro, uma vez que o óbito do contribuinte ocorreu em agosto de 1992, conforme certidão de fl. 98.

Quanto às deduções da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas se faz necessário invocar a legislação da época da ocorrência dos fatos, qual seja a Lei nº 8.383, de 1991, verbis:

*“Art.11. Na declaração de ajuste anual (art. 12) poderão ser deduzidos:*

*I - os pagamentos efetuados, no ano calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos;*

*(...).*

*§ 1º O disposto no inciso I:*

*a) – aplica-se, também, aos pagamentos feitos a empresas brasileiras ou autorizadas a funcionar no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, cuidados médicos e dentários, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas de natureza médica, odontológica e hospitalar;*

*b – restringe-se aos pagamentos feitos pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;*

*c – é condicionada a que os pagamentos sejam especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas – CPF ou no Cadastro de Pessoas Jurídicas de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;*

*(...).*

*§ 2º Não se incluem entre as deduções de que trata o inciso I deste artigo as despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie.”*

Não tenho dúvidas, que legislação de regência sobre o assunto estabelece que na declaração de ajuste anual poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda, a título de despesas médicas, os pagamentos feitos, no ano-calendário, relativos:

a) a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, terapeutas ocupacionais, fonoaudiólogos, hospitais, e com exames laboratoriais e serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

b) a empresas domiciliadas no Brasil, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, cuidados médicos e dentários, e a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento destas despesas;

c) a empresa ou entidade onde o contribuinte trabalhe, ou a fundação, caixa e sociedade de assistência, no caso de a entidade manter convênio direito para cobrir total ou parcialmente tais despesas;

d) a estabelecimento geriátrico qualificado como hospital, nos termos da legislação específica;

e) a entidades de assistência, relativos a despesa com a instrução do portador de deficiência física ou mental.

Como também não tenho dúvidas, que a legislação restringe as deduções aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativo ao seu tratamento e ao de seus dependentes. Sendo que esta dedução fica condicionada ainda a que os pagamentos sejam especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e CPF ou CGC de quem os recebeu, podendo na falta de documentação, ser feita indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

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

Na legislação de regência sobre o assunto não há divergências no sentido de que a autoridade fiscal, em caso de dúvidas ou suspeição quanto à idoneidade da documentação apresentada, pode e deve perquirir se os serviços efetivamente foram prestados ao declarante ou a seus dependentes, rejeitando de pronto àqueles que não identificam o pagador, os serviços prestados ou não identificam na forma da lei os prestadores de serviços ou quando esses não são considerados como dedução pela legislação. Recibos, por si só, não autoriza a dedução de despesas, mormente quando o contribuinte teve oportunidade de apresentar elementos adicionais para efetuar a comprovação da efetividade da prestação dos serviços.

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

Diante destes fatos e pela falta absoluta de qualquer prova relativa a efetiva realização dos serviços à autoridade julgadora de Primeira Instância lançadora resolveu manter a glosa de tais deduções.

Concordo, que, somente, são admissíveis, em tese, como dedutíveis, as despesas médicas que se apresentarem com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos. Como, também, se faz necessário, quando intimado, comprovar que estas despesas correspondem a serviços efetivamente recebidos e pagos ao prestador. O simples lançamento na declaração de rendimentos pode ser contestado pela autoridade lançadora.

Tendo em vista o precitado art. 73, cuja matriz legal é o § 3º do art. 11 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório. Mesmo que a norma possa parecer, em tese, discricionária, deixando a juízo da autoridade lançadora a iniciativa, esta agiu amparada em indícios de ocorrência de irregularidades nas deduções.

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

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

O suplicante contesta a glosa parcial das despesas médicas, afirmando que anexou ao processo todos os recibos comprobatórios dos valores pleiteados, sendo que os

desconsiderados pelo auditor por estarem carimbados pelo plano de saúde, não foram efetivamente reembolsados. Alega que à época dos fatos, os planos de saúde não ressarciam despesas decorrentes de câncer, doença da qual foi acometido o contribuinte.

Ora, com a devida vênia, da análise dos autos observa-se que algumas despesas foram pleiteadas por valores superiores aos comprovados, sendo glosadas as diferenças, enquanto outras não possuem comprovação por recibos, sendo totalmente glosadas. Já os valores constantes dos recibos carimbados pelo Bradesco Saúde, entendendo o autuante que foram objeto de reembolso, glosou-os integralmente.

Como, anteriormente, citado, cabe ao contribuinte a comprovação de que as despesas consignadas em recibos contendo carimbo da empresa Bradesco Saúde não foram ressarcidas. O argumento de que inexistia, à época, cobertura para despesas efetuadas com portadores de câncer não lhe socorre, uma vez que se verifica pelos demonstrativos de reembolso acostados ao processo apenso (fls. 33, 35, 37, 41 e 43), que diversas despesas realizadas com os mesmos profissionais e também com o Hospital Albert Einstein foram reembolsadas. Assim sendo, equivocou-se o suplicante ao sustentar que os motivos apontados pela autoridade fiscal, para efetuar o lançamento, são insubsistentes. Poderia, se assim quisesse, ter juntado aos autos documentos que reforçassem a convicção de que de fato houve a prestação dos serviços correspondentes e que não houve ressarcimento por parte dos planos de saúde (Bradesco).

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

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

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

As despesas médicas, assim como todas as demais deduções, dizem respeito à base de cálculo do imposto que, à luz do disposto no art. 97, IV, do Código Tributário Nacional, estão sob reserva de lei em sentido formal. Assim, a intenção do legislador foi permitir a dedução de despesas com a manutenção da saúde humana, podendo a autoridade fiscal perquirir se os serviços efetivamente foram prestados ao declarante ou a seus dependentes, rejeitando de pronto àqueles que não identificam o pagador, os serviços prestados ou não identificam na forma da lei os prestadores de serviços ou quando esses não sejam

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

A presente matéria foi analisada com profundidade no julgamento de Primeira Instância, onde se esclareceu que as provas acerca do assunto não eram suficientes para elidir a acusação, entretanto, não atendendo a observação, o recorrente em sua defesa na Segunda Instância, simplesmente, reapresentou os mesmos argumentos sem lastro em provas hábeis, argumentos já rejeitados na primeira instância por não atender os ditames legais. Nada mais traz em seu socorro, exceto alegações, que por si só, nada provam. Assim sendo, é de se rejeitar os argumentos apresentados.

Por fim, no caso dos autos, se faz necessário ressaltar, que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal incumbe a este colegiado, verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Não tenho dúvidas, que quando se trata de questões preliminares, tais como: nulidade do lançamento, decadência, erro na identificação do sujeito passivo, intempestividade da petição, erro na base de cálculo, aplicação de multa, etc, são passíveis de serem levantadas e apreciadas pela autoridade julgadora independentemente de argumentação das partes litigantes.

Faz se necessário esclarecer, que o julgador independe de provocação da parte para examinar a regularidade processual e questões de ordem pública aí compreendido o princípio da estrita legalidade que deve nortear a constituição do crédito tributário.

Assim sendo, neste processo, se faz necessário à evocação da justiça fiscal no que diz respeito à aplicação da multa de lançamento de ofício de 75%.

Na sucessão da pessoa física o Código Tributário Nacional se ocupa dos itens II e III do art. 131. O Código define dois momentos nos quais a responsabilidade por sucessão da pessoa física se põe: até a partilha ou adjudicação, a responsabilidade é do espólio (relativamente aos tributos gerados até a data da abertura da sucessão, ou seja, a data do falecimento); após a partilha ou adjudicação, a responsabilidade, tanto por tributos gerados antes do falecimento como pelos gerados após, até a partilha ou adjudicação, é do cônjuge meeiro, dos herdeiros e dos legatários.

Ora, quando alguém falece, teoricamente seu patrimônio é imediatamente repassado para seus sucessores. Contudo, a formalização da transferência depende da instauração e conclusão do processo de inventário (ou arrolamento) que conduzirá a sentença de partilha (ou adjudicação). No lapso de tempo compreendido entre a abertura da sucessão (morte) e a prolação da sentença de partilha ou adjudicação, o espólio (conjunto de bens, direitos e obrigações deixados pelo falecido, conhecido na expressão jurídica de *cujus*), responde pessoalmente pelos tributos devidos pelo *de cuius*.

É óbvio, que somente após a sentença de partilha é que se pode aplicar a regra prevista no art. 131, II, do CTN, uma vez que antes deste momento a responsabilidade recai sobre o espólio.

Como visto, a responsabilidade pelos tributos não recolhidos, verificados no lapso de tempo compreendido entre a abertura da sucessão (morte) e a prolação da sentença de partilha ou adjudicação, o espólio (conjunto de bens, direitos e obrigações deixados pelo falecido, conhecido na expressão jurídica de *cujus*), responde pessoalmente pelos tributos devidos pelo *de cuius*, entretanto, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu ser procedente a aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%.

Não posso acompanhar a autoridade lançadora, pelas razões abaixo expostas.

Como se vê nos autos, o processo refere-se a lançamento contra o espólio de José Francisco Furquim de Campos, falecido em 27/08/92, muito antes do início desta fiscalização que ocorreu no ano de 1999.

Nota-se às fls. 54/60, que sobre o imposto apurado foi aplicada a multa de lançamento de ofício normal de 75%. Multa que tem caráter punitivo, conforme previsão contida no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Ora, não há previsão legal, para que se efetue o lançamento de multa de ofício nos casos de lançamento contra o espólio ou quando há repasse de responsabilidade, por morte do contribuinte, sendo os herdeiros responsáveis apenas pelo imposto apurado, com a devida correção monetária, quando for o caso, e dos juros de mora, ou seja, descabida a aplicação de penalidade.

É neste sentido, que se tem manifestado a jurisprudência deste Tribunal Administrativo, conforme pode ser observado nos julgados abaixo:

*“MULTA DE OFÍCIO – A responsabilidade do sucessor cinge-se aos tributos não pagos pelo antecessor, não abrangendo as multas punitivas a teor do art. 133 do CTN (Ac. CSRF/01.2.207/97 a 2.211/97 – DO 15/10/97).”*

*“MULTA FISCAL – RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO – Não responde o sucessor pela multa de natureza fiscal que deva ser aplicada em razão de infração cometida pelo de cuius. Inteligência do art. 133 da Lei 5.172/66 (Ac. CSRF/01-1.328/92 – DO 10/01/95).”*

*“MULTA DE OFÍCIO - DESCABIMENTO - Descabe a aplicação a espólio, após a abertura de sucessão, da multa de ofício de 75% (Lei n 9.430/96, art. 44, I), sendo cabível a multa de 10% prevista no RIR/99, art. 23, § 1, c/c art. 964, I, b.” (Ac. 102-45291).*

*“OMISSÃO DE RENDIMENTOS – Apurando-se, pela abertura da sucessão, que o de cuius apresentou declaração de rendimentos com omissão de rendimentos, a multa aplicável é a do artigo 11 do RIR/80, o qual não contraria o disposto no artigo 129 do CTN. O crédito não inteiramente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, inclusive quando o lançamento é feito contra o espólio (Ac 1º CC 104-5.678/86 – DO 16/05/88)”. (obs: o art. 11 do RIR/80, equivale ao § 1º, do art. 23, do RIR/99).*

*MULTA DE OFÍCIO - ESPÓLIO - Tendo em vista a previsão da Lei n.º 5.844, de 1943, o imposto apurado após a abertura da sucessão, mesmo quando relativo ao ganho de capital, somente está sujeito à*

*multa de mora. Inteligência do art. 9º, c/c arts. 24 e 999, I, "c" do RIR, de 1994". (Ac. 104-17300 e 104-18810).*

*MULTA DE OFÍCIO – Não cabe multa de ofício, quando há repasse de responsabilidade, por morte do contribuinte, sendo os herdeiros responsáveis apenas pelo imposto apurado, com a devida correção monetária e juros de mora, descabida a aplicação de penalidade (Ac. 1º CC 106-4.182/92 – DO 15/06/92).*

*MULTA DE OFÍCIO (Ex. 85/6) – Nos termos do art. 133 do CTN, o sucessor só responde pelo tributo devido pelo sucedido, descabendo a cobrança de multa de ofício, pois a penalidade não se transmite (Ac. 1º CC 106-8.581).*

*MULTA - Não se nega que o espólio responde pelos tributos do de cujus, mas tão-só por tributos. Na exigência não se acresce a multa imposta ao falecido, porque sua natureza jurídica não é a de tributo, e, sim, de penalidade imposta pelo descumprimento da obrigação principal. Sob uma interpretação restritiva da lei, a acepção de tributo, como figura o termo no inciso III do art. 131 do CTN não alcança as multas impostas ao de cujus, mas exclusivamente os tributos por ele devidos. Não é admissível sanção aos descendentes uma vez que responderiam por comportamento ilícito alheio. O apenamento representaria, no caso, violação do princípio da pessoalidade da pena, sendo descabida, pois, a cobrança da multa. Recurso parcialmente provido. (Ac 203-07611, 203-07299).*

*ESPÓLIO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - O sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro são responsáveis pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha, limitada a responsabilidade ao montante do quinhão ou da meação, entretanto, nestes casos, não cabe o lançamento de multa de ofício, sendo os herdeiros responsáveis apenas pelo imposto apurado, com a devida correção monetária, quando for o caso, e dos juros de mora, descabida a aplicação de penalidade." (Ac 104-18883).*

A legislação de regência a época dos fatos sintetizada no Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04/12/1980, já se manifestava da seguinte forma:

*"Art. 11 – Quando se apurar, pela abertura da sucessão, que o de cujus não apresentou declaração para os exercícios anteriores, ou o fez com omissão de rendimentos, cobrar-se-á do espólio o imposto respectivo, acrescido da correção monetária e da multa de mora prevista na alínea c do inciso I do artigo 727 (Decreto-lei nº 5.844, art. 49).*

*§ 1º - Apurada a falta de recolhimento do imposto devido pelo de cujus até a data da abertura da sucessão, será ele exigido do espólio, acrescido da correção monetária, juros moratórios e da multa do artigo 725 (Lei nº 5.172/66, art. 131, III).*

*(...).*

*Art. 12 – Na impossibilidade de se exigir do espólio o cumprimento de suas obrigações tributárias, os sucessores a qualquer título e o cônjuge*

*meeiro são pessoalmente responsáveis pelos tributos devidos até a data da partilha ou adjudicação, limitada essa responsabilidade ao montante do quinhão do legado, da herança, ou da meação (Decreto-lei nº 5.844, art. 50, e Lei nº 5.172/66, art. 131, II).*

(...).

*Art. 727 – Serão aplicadas as seguintes penalidades:*

*I – multa de mora*

(...).

*c) de 10% (dez por cento), ao espólio, nos casos do artigo 11 (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 4)."*

Portanto, a responsabilidade tributária dos herdeiros e cônjuge meeiro alcança o tributo cujo fato gerador tenha ocorrido até a data da partilha ou adjudicação, evidentemente excluída a penalidade (multa de lançamento de ofício) e na proporção do que lhes coube na partilha e no limite do montante herdado.

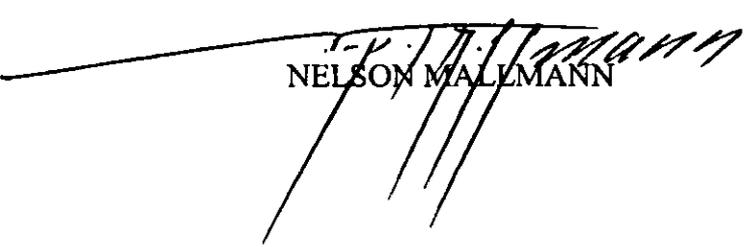
Na ocorrência de evento da espécie, o art. 1.572 do Código Civil estabelece que, "aberta a sucessão, o domínio e a posse da herança transmitem-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários".

Sobre a matéria, Maria Helena Diniz, in Código Civil Anotado, 5ª edição atualizada, 1999, Editora Saraiva, pág. 1001, leciona que "no instante da morte do de cujus abre-se a sucessão, transmitindo-se, sem solução de continuidade, a propriedade e a posse dos bens do falecido aos seus herdeiros sucessíveis, legítimos ou testamentários, que estejam vivos naquele momento, independentemente de qualquer ato".

Em face do exposto, verifica-se que a multa aplicável ao espólio, a época da ocorrência dos fatos, é a de mora de 10%, prevista na letra "c", do inc. I, do art. 727, do RIR/80, sendo descabida a penalidade estabelecida no inc. I ou II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de REJEITAR as arguições de decadência e prescrição e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa de ofício de 75 % para a multa de mora de 10% aplicável ao espólio.

Sala das Sessões - DF, em 08 de outubro de 2008

  
NELSON MALLEMAN