



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13830.000999/2007-41
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-00.912 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de dezembro de 2010
Matéria IRPF
Recorrente SONIA REGINA CAPPI JANINI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente e que não tenha causado preterição do direito de defesa, efetuado em consonância com o que preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional, especialmente se o sujeito passivo, em sua defesa, demonstra pleno conhecimento dos fatos que ensejaram a sua lavratura, exercendo, atentamente, o seu direito de defesa.

DESPESAS MÉDICAS. REQUISITOS PARA DEDUÇÃO.

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, ou quando as despesas foram realizadas com dependente não declarado como tal. A simples indicação na Declaração de Ajuste Anual das despesas médicas por si só não autoriza a dedução, mormente quando o contribuinte, sob procedimento fiscal, deixa de apresentar a documentação hábil e idônea que comprove que cumpriu os requisitos determinados pela legislação de regência.

INFORMAÇÃO E COMPROVAÇÃO DOS DADOS CONSTANTES DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. DEVER DO CONTRIBUINTE. CONFERÊNCIA DOS DADOS INFORMADOS. DEVER DA AUTORIDADE FISCAL.

É dever do contribuinte informar e, se for o caso, comprovar os dados nos campos próprios das correspondentes declarações de rendimentos e, conseqüentemente, calcular e pagar o montante do imposto apurado, por outro lado, cabe a autoridade fiscal o dever da conferência destes dados. Assim, na ausência de comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, das deduções realizadas na base de cálculo do imposto de renda, é dever de a autoridade fiscal efetuar a sua glosa.

INÍCIO DE AÇÃO FISCAL - PROCEDIMENTO DE OFÍCIO - PERDA DA ESPONTANEIDADE - O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo e somente se descaracteriza se ficar, por mais de sessenta dias, sem outro ato escrito de autoridade que lhe dê prosseguimento.

RESPONSABILIDADE OBJETIVA. MULTA DE OFÍCIO.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável. O fato de não haver má-fé do contribuinte não descaracteriza o poder-dever da Administração de lançar com multa de ofício rendimentos omitidos na declaração de ajuste.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CARÁTER DE CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa ao lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais. A multa de lançamento de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

Preliminar rejeitada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada pela Recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Relator.

Processo nº 13830.000999/2007-41
Acórdão n.º **2202-00.912**

S2-C2T2
Fl. 2

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, João Carlos Cassuli Junior, Antônio Lopo Martinez, Ewan Teles Aguiar, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

EXCLUSIVO

SONIA REGINA CAPPI JANINI, contribuinte inscrita no CPF/MF 190.583.658-91, com domicílio fiscal na cidade de Vera Cruz, Estado de São Paulo, à Rua Arthur Bertoni, nº 08 - Bairro Centro, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Marília - SP, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 146/152, prolatada pela 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP II, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 157/174.

Contra a contribuinte acima mencionada foi lavrado, em 29/05/2007, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 135/137), com ciência através de AR, em 12/06/2007 (fls. 143), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 6.164,31 (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, calculados sobre o valor do imposto de renda, relativo ao exercício de 2005, correspondente ao ano-calendário de 2004.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de revisão de Declaração de Ajuste Anual referente ao exercício de 2005 onde a autoridade lançadora entendeu haver dedução indevida a título de despesas médicas por falta de comprovação ou por falta de previsão legal para a sua dedução. Infração capitulada no artigo 8º, inciso II, alínea 'a', e §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.250, de 1990.

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do próprio Auto de infração, entre outros, os seguintes aspectos:

- que todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora conforme previsto no art. 73 do Decreto nº 3.000/99 (art. 11, § 30 do Decreto-Lei nº 5.844/43);

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

- que a glosa das deduções de despesas médicas pleiteadas no valor total de R\$ 3.600,00 (três mil e seiscentos reais) conforme único recibo emitido em Marília SP pela Unidade Oftalmológica Especializada de Manha S/C Ltda. - UNIOFT, CNPJ 01.783.948/0001-23, por se tratar de despesa que conforme resposta apresentada pela empresa prestadora de serviços foi comprovado que o paciente era o contribuinte Sra. Lucy de Barros Cappi, CPF 044.969.398-86, mãe da declarante que não foi informado como dependente para fins de Imposto de Renda e somente são dedutíveis os pagamentos efetuados pelo contribuinte relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes conforme previsto no art. 80, § 1º, inciso I do Decreto nº 3.000/99 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º);

- que a glosa das deduções de despesas médicas pleiteadas no valor total de R\$ 700,00 (setecentos reais) conforme único recibo emitido em Vera Cruz - SP pelo cirurgião dentista Sr. Héllison Cezar Altafim, CPF 828.039.008-15, por se tratar de despesa que comprovadamente eram dos pacientes: Maria Bárbara Capei de Freitas (sobrinha) e Selma Rosana Cappi (irmã), contribuintes que não podem ser considerados dependentes do declarantes para fins de Imposto de Renda e somente são dedutíveis os pagamentos efetuados pelo contribuinte relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes conforme previsto no art. 80, § 1º, inciso II do Decreto nº 3000/99 (Lei nº 9250, de 1995, art. 8º, § 2º);

- que a glosa das deduções de despesas médicas pleiteadas no valor total de R\$ 1.576,68 (um mil, quinhentos e setenta e seis reais e sessenta e oito centavos) conforme Informe de Pagamentos da Unimed Marília, CNPJ 66.872.888/0001-60, por se tratar de despesa a ser deduzida pelo titular do plano de saúde Sra. Lucy de Barros Cappi, CPF 044.969.398-86, mãe do contribuinte declarante, visto que somente são dedutíveis na declaração os valores pagos a planos de saúde de pessoas físicas consideradas dependentes perante a legislação tributária e incluídas na declaração do responsável em que forem considerados dependentes, ou seja, restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes conforme previsto no art. 80, § 1º, inciso II do Decreto nº 3.000/99 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º) e na pergunta 355 do Perguntas e Respostas IRPF 2005;

- que o contribuinte, titular de plano de saúde, pode deduzir o valor integral pago ao plano, incluindo os valores referentes ao cônjuge e aos filhos no plano que declarem em separado? Como regra geral, somente são dedutíveis na declaração os valores pagos a planos de saúde de pessoas físicas consideradas dependentes perante a legislação tributária e incluídas na declaração do responsável em que forem considerados dependentes. Contudo, na hipótese em que os filhos e o outro cônjuge constarem do plano, e, embora podendo ser considerados dependentes perante a legislação tributária, apresentarem declarações em separado, pode ser deduzido na declaração de ajuste do titular do plano o valor integral pago ao plano, desde que não seja utilizada como dedução nas declarações dos dependentes;

- que a glosa das deduções de despesas médicas pleiteadas no valor total de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) conforme 12 (doze) recibos emitidos em Vera Cruz SP pela fisioterapeuta que se declarou residente em Vera Cruz SP, Sra. Marta Lucy Resende Novais, CPF 001.066.736-96, por falta de indicação do paciente (art. 80, § 1º, inciso II do Decreto nº 3.000/99), por não comprovação dos desembolsos dos recursos para satisfação dos pagamentos apesar de solicitados no Termo de Intimação Fiscal 01 de 26/03/2007 conforme análise dos extratos bancários do Banco Nossa Caixa e do Banco do Brasil que foram apresentados (art. 80, § 1º, inciso III do Decreto nº 3.000/99), além de não especificar os serviços prestados na magnitude dos valores pleiteados. As deduções com despesas médicas restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes. Os pagamentos das despesas médicas devem ser especificados e comprovados e devem demonstrar que foi o próprio contribuinte ou seus dependentes que os suportaram em consonância com o art. 80, § 1º, inciso II do Decreto nº 3.000/99 RIR/99, podendo na falta de documentação, ser feita indicação dos cheques nominativos pelos quais foram efetuados os pagamentos. Além disso, os recibos apresentados identificam apenas o responsável pelos pagamentos dos serviços e não identificam quem recebeu o tratamento descrito impossibilitando a verificação de que se trata de tratamento do contribuinte e/ou de seus dependentes, condição obrigatória para dedutibilidade de despesas médicas conforme dispõe o § 2º, do art. 8º, da Lei nº 9.250/1995. Ademais, a alegação de que tais despesas foram pagas em cheques e/ou em espécie deveriam ter sido comprovadas com a apresentação de documentos hábeis e idôneos conforme solicitado no Termo de Intimação Fiscal CI de 26/03/2007. Além disso, os recibos possuem características extrínsecas que evidenciam terem sido emitidos em lote, de uma só vez.

Em sua peça impugnatória de fls. 01/36, instruída pelos documentos de fls. 37/77, apresentada, tempestivamente, em 12/07/2007, a contribuinte, se indis põe 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 o contribuinte declarou como valores dedutíveis a quantia de R\$ 58.717,30 todavia, o fisco glosou a quantia de R\$ 10.876,68, o que ocasionou a modificação da base de cálculo e a conseqüente diferença a maior do valor do imposto;

- que sendo o lançamento um ato jurídico administrativo, cabe ao Administrador Público, ao constituir o crédito tributário fazê-lo de modo que fiquem demonstrados os fatos que ensejaram o ato administrativo do lançamento tributário é a ocorrência do fato jurídico tributário, chamado impropriamente de "fato gerador", isto é, tem a obrigação de demonstrar a ocorrência do fato descrito no antecedente da norma tributária que fez nascer o direito subjetivo do credor exigir o seu crédito do sujeito passivo;

- que este vício está relacionado ao ônus da prova. Isto porque no processo administrativo de lançamento cabe ao FISCO provar a ocorrência do fato que deu ensejo ao nascimento do crédito tributário. No caso em epígrafe, o fato que daria ensejo à existência de crédito tributário seria a inexistência do tratamento médico e das despesas deles decorrentes e de despesas ocorridas com a dependente Sra. Lucy de Barros Cappi (mãe da impugnante);

- que, assim, quem deveria ter provado a inexistência do tratamento e das despesas é o FISCO. E o mesmo não o fez. Vejamos, com mais detalhes, a questão do ônus da prova, para que reste de fácil inteleção o que se pretende aduzir;

- que é de deixar desde já consignado que os tratamentos apontados realmente ocorreram e as despesas foram suportadas pela ora Impugnante, conforme se faz prova nesta impugnação pela juntada recibos que comprovam os valores declarados, além de declaração apresentada pela Dra. Marta Lucy R. N. Zaneto;

- que em nenhum momento o Fisco comprovou o fato - INEXISTÊNCIA dos tratamentos e a INOCORRÊNCIA das despesas - que deu ensejo ao lançamento do crédito tributário, quando na verdade deveria tê-lo feito, eis que o ônus da prova, nesta situação é do FISCO;

- que como dito anteriormente, a ora Impugnante apresenta nesta oportunidade, documentos suficientes que comprovam as despesas médicas declaradas quais sejam: recibos e declarações de prestação de serviços relacionados a tratamentos médico e fisioterápico, além de despesas com plano de saúde, bem como extratos bancários que demonstram toda sua movimentação financeira;

- que o próprio art. 80 do RIR, § 1º, inciso III enumera os requisitos essenciais para a comprovação da despesa médica dedutível: pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

- que no caso em tela, a Sra. Lucy de Barros Cappi se enquadra em todos os requisitos exigidos para ser dependente da ora Impugnante, quais sejam, tem mais de 65 (sessenta e cinco) anos e aufera renda inferior ao limite tributável, conforme se denota do comprovante de rendimentos anexo;

- que conforme alhures mencionado, no tocante à glosa da dedução no importe de R\$ 700,00 (setecentos reais) relativa ao recibo emitido pelo cirurgião dentista Héliison Cezar Altafim, referente a despesas de Maria Bárbara Cappi de Freitas (sobrinha da

Impugnante) e de Selma Rosana Cappi (irmã da Impugnante), cumpre-nos tecer alguns comentários;

- que a dedução acima constou equivocadamente na Declaração da ora Impugnante, sendo que esta a fim de demonstrar sua boa-fé efetuou o recolhimento do crédito tributário, como se comprova pela guia anexa, cuja qual desde já se faz requerimento de juntada;

- que outra ilegalidade que se verifica do lançamento em questão diz respeito à utilização da TAXA SELIC para o débito;

- que a multa aplicada ao caso em comento é um castigo ao contribuinte que lhe obrigará a maior sacrifício. No entanto, esta multa deve obedecer a parâmetros, a limites, ou seja, à multa devem estar revestida por certos contornos que atinjam a função social a que veio. Neste sentido acresce lembrar que nos termos da chamada Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto- Lei 4.657 de 4/9/1942).

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante a Décimo Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo – SP II conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção, em parte, do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que, inicialmente, quanto aos requisitos específicos da notificação, destaque-se que houve o regular lançamento, procedimento administrativo, por meio do qual o servidor competente qualificou o sujeito passivo, descreveu os fatos, apontou as disposições legais infringidas e a penalidade aplicável, e determinou a exigência com a respectiva intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo legal, haja vista que o ilícito fiscal há de ser apenado onde quer que se detecte a sua ocorrência (art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e alterações posteriores);

- que, portanto, todos os elementos essenciais do procedimento fiscal constam no auto, dos quais foi regularmente cientificado o contribuinte de modo a lhe permitir conhecer o inteiro teor do ilícito que lhe foi imputado;

- que, desta forma, tendo a fiscalização constatado que contribuinte descumpriu a obrigação tributária, ao infringir o dispositivo da legislação supracitada, o presente crédito foi constituído com a estrita observância das formalidades legais e regulamentares, o que lhe confere características de procedência da notificação, ficando afastada qualquer alegação de nulidade;

- que afirma a defendente ser regular a dedução de despesas médicas pleiteada em que foi paciente a sua mãe Sra. Lucy de Barros Cappi, por ser sua dependente. Ocorre que a Sra. Lucy não figura como dependente da contribuinte em tela. Assim, indevida referida dedução de despesas médicas;

- que o argumento de que a falta de indicação da sua mãe na DIRPF 2005 não descaracterizaria a condição de dependente e que o que ocorreu foi erro material não pode ser acatado, pois equivaleria a sua retificação, beneficiando-se do instituto da denúncia espontânea, o que não se admite no caso em foco. Não é permitida a retificação de declaração, depois de iniciado o procedimento fiscal;

- que para comprovar a regularidade das despesas médicas declaradas na DIRPF 2004 o defendente afirma que os recibos atendem aos requisitos legais. Apresenta como prova de pagamento e regularidade dos recibos apresentados para a fiscalização e na defesa a Declaração de fls. 49, emitida em 05/07/2007 pela Fisioterapeuta Marta Lucy R.N.Zaneto;

- que por força dos dispositivos transcritos, a autoridade fiscal pode exigir que o contribuinte apresente, além dos simples recibos emitidos pelo profissional, documentos que comprovem o efetivo desembolso dos valores, ou até mesmo documentos que comprovem os procedimentos médicos realizados;

- que conforme se depreende dos dispositivos acima, cabe ao contribuinte que pleiteou a dedução provar que realmente efetuou os pagamentos nos valores e nas datas constantes nos comprovantes, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado;

- que, 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 não só da efetividade do pagamento, mas também da efetividade dos serviços prestados pelos profissionais;

- que no caso em foco os recibos apresentados para a fiscalização não atendem aos requisitos transcritos e a recusa foi detalhadamente descrita e fundamentada na legislação vigente. No entanto, o diagnóstico de fls. 48 do exame radiológico da notificada efetuado em 23/12/2002 confirma a ocorrência de lesão e a Declaração de fl. 49 supre as falhas apontadas pela fiscalização, indicam a paciente, descreve o tratamento e período e confirma os pagamentos efetuados, motivos pelos quais devem os recibos serem acatados e o valor correspondente ser recomposto à DIRPF em foco, no valor de R\$ 5.000,00;

- que, desta forma, em face de todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE, alterando o crédito exigido, recompondo a DIRPF 2005 com a exclusão da glosa da despesa indicada no item 4 do relatório, de R\$ 5.000,00 referente ao pagamento comprovado de Fisioterapia para a notificada, recompondo o Demonstrativo das Alterações na Declaração de Ajuste Anual com a sua inclusão como dedução.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FISICA - IRPF

Ano-calendário: 2004

NULIDADE.

Não estando especificada nenhuma das hipóteses que propiciem a nulidade do lançamento, quais sejam, os atos e os termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, não há que se falar em nulidade do auto de infração.

ÔNUS DA PROVA.

Os atos administrativos, incluindo-se o ato de lançamento de tributos, nascem com a presunção de legalidade, legitimidade e veracidade.

DESPESAS MÉDICAS, GLOSA

Incabível a dedução de despesas médicas quando o contribuinte não comprova a efetividade dos pagamentos feitos e dos serviços realizados e as realizadas com dependente não declarado como tal.

ESPONTANEIDADE.

Exclui-se a espontaneidade do contribuinte quando iniciado o procedimento fiscalizatório. Art. 832 do Decreto nº3000/99 - RIR/99.

TAXA SELIC.

Os juros calculados pela taxa SELIC são aplicáveis aos créditos tributários não pagos no prazo de vencimento consoante previsão do §1 do artigo 161 do CTN, artigo 13 da Lei n.º 9.065/95 e artigo 61 da Lei n.º 9.430/96.

MULTA DE OFICIO DE 75%.

A multa de 75% é aplicável sempre nos lançamentos de ofício realizados pela Fiscalização da Receita Federal do Brasil.

Lançamento Procedente em Parte

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 28/08/2009, conforme Termo constante às fls. 153/156, e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em tempo hábil (25/09/2009), o recurso voluntário de fls. 157/174, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que com relação às despesas do tratamento odontológico realizado pela irmã e sobrinha da Recorrente, ficou consignado o erro no preenchimento da Declaração Anual, recolhendo, a Recorrente, os valores devidos;

- que no que se refere às despesas ocorridas em função da dependente Sra. Lucy de Barros Cappi, mãe da Recorrente, alegou que os abatimentos poderiam ser feitos, em razão de manifesta qualidade de dependente;

- que para o fim de cômputo de Imposto de Renda, e que tenha relevância para o caso em tela, dependente pode ser considerado: os pais desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;

- que, no caso em tela, a Sra. Lucy de Barros Cappi se enquadrava em todos os requisitos exigidos para ser dependente da ora Recorrente, quais sejam, tinha mais de 65 (sessenta e cinco) anos e auferia renda inferior ao limite tributável, conforme se denota do comprovante de rendimentos anexo à presente.

É o Relatório.

Voto

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 Turma de Julgamento.

No presente litígio está em discussão, como se pode verificar no Auto de Infração, especificamente na descrição dos fatos e enquadramento legal, dedução indevida de despesas médicas.

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, basicamente, argúi a impossibilidade da manutenção da glosa de despesas médicas, já que se trata de despesas médicas relativas ao tratamento de sua mãe e que perante a legislação de regência pode ser dependente sua.

Assim, a pedra angular da questão fiscal trazida à apreciação desta Turma de Julgamento, se resume, como ficou consignado no Relatório, a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, à glosa de despesas médicas realizadas por pessoa não indicada como dependente na Declaração de Ajuste Anual da autuada.

Quanto a preliminar de nulidade do lançamento argüida, sob o entendimento de que ficou evidenciado, na peça recursal, o erro incorrido pela fiscalização na elaboração do cálculo do suposto imposto de renda devido, é de se dizer que não tem razão a suplicante, pelos motivos que se seguem.

Entendo, que o procedimento fiscal realizado pelo agente do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto n.º 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica, a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93:

A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

O auto de infração, bem como a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Ora, não procede à nulidade do lançamento argüida sob o argumento de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, ou seja, que a sua lavratura foi efetuada de forma a prejudicar a ampla defesa.

Com a devida vênia, o Auto de Infração foi lavrado tendo por base os valores constantes em documentos oficiais enviados pela própria contribuinte, onde consta de forma clara que houve dedução das despesas médicas em questão, devidamente individualizadas nos relatórios, que são partes integrantes do Auto de Infração, sendo que o mesmo, identifica por nome e CPF o autuado, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal em Marília - SP, cuja ciência foi por AR e descreve a irregularidade praticada e o seu enquadramento legal assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, cumprindo o disposto no art. 142 do CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não tenho dúvidas, que o excesso de formalismo, a vedação à atuação de ofício do julgador na produção de provas e a declaração de nulidades puramente formais são exemplos possíveis de serem extraídos da prática forense e estranhos ao ambiente do processo administrativo fiscal.

A etapa contenciosa caracteriza-se pelo aparecimento formalizado no conflito de interesses, isto é, transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender, causa-lhe gravame com a aplicação de multa por suposto não-cumprimento de dever instrumental.

Assim, a etapa anterior à lavratura do auto de infração e ao processo administrativo fiscal, constitui efetivamente uma fase inquisitória, que apesar de estar regrada em leis e regulamentos, faculta à Administração a mais completa liberdade no escopo de flagrar a ocorrência do fato gerador. Nessa fase não há contraditório, porque o fisco está apenas coletando dados para se convencer ou não da ocorrência do fato impositivo ensejador da tributação. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado.

O lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado quando da determinação do tributo devido, através do Auto de Infração lavrado. Assim, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas pela recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

Nunca é demais lembrar, que até a interposição da peça impugnatória pelo contribuinte, o conflito de interesses ainda não está configurado. Os atos anteriores ao lançamento referem-se à investigação fiscal propriamente dita, constituindo-se medidas preparatórias tendentes a definir a pretensão da Fazenda. Ou seja, são simples procedimentos que tão-somente poderão conduzir a constituição do crédito tributário.

Na fase procedimental não há que se falar em contraditório ou ampla defesa, pois não há ainda, qualquer espécie de pretensão fiscal sendo exigida pela Fazenda Pública, mas tão-somente o exercício da faculdade da administração tributária em verificar o fiel cumprimento da legislação tributária por parte do sujeito passivo. O litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, não se podendo cogitar de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento.

Assim, após a impugnação, oportuniza-se ao contribuinte a contestação da exigência fiscal. A partir daí, instaura-se o processo, ou seja, configura-se o litígio.

No caso dos autos, a autoridade lançadora cumpriu todos os preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede à situação conflitante alegada pela recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

No mérito a controvérsia se resume as deduções da base de cálculo do imposto de renda.

Inicialmente se faz necessário algum comentário sobre a verdade material alegada. Ou seja, alegou a recorrente que no decorrer do procedimento fiscal poderia apresentar a sua mãe como dependente mesmo não tendo indicado na Declaração Ajuste Anual tal vontade/direito para justificar despesas médicas declaradas como sendo da autuada.

Da análise das peças processuais contidas nos autos se verifica que a suplicante não tem razão quanto ao fato de querer indicar durante o procedimento fiscal pessoas como sendo suas dependentes sem tê-las indicado na Declaração Ajuste Anual na época oportuna para justificar despesas médicas declaradas como sendo suas, já que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo e este somente se descaracteriza se ficar, por mais de sessenta dias, sem outro ato escrito de autoridade que lhe dê prosseguimento, conforme o disposto no art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal).

No sentido amplo, não há dúvidas que o início do procedimento fiscal se descaracteriza se ficar, por mais de sessenta dias, sem outro ato escrito de autoridade que lhe dê prosseguimento. Entretanto, se depois de iniciado o procedimento fiscal solicitando-se esclarecimentos, o sujeito passivo vem a prestá-los e não realiza o pagamento do tributo pendente, dentro do prazo da espontaneidade, o prazo de sessenta dias se torna irrelevante, já que a responsabilidade somente é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. Porém, no caso em discussão, está regra não tem aplicabilidade no que se refere aos valores lançados de ofício, já que a contribuinte estava sob o efeito de intimação fiscal para prestar esclarecimentos (perda da espontaneidade).

Ora, com a devida vênia, com o visto a norma da denúncia espontânea impõe dois requisitos para que a denúncia seja considerada espontânea, o pagamento do tributo, se for o caso, acompanhado das incidências moratórias (juros e multa), e que ela ocorra antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. Dos autos, vê-se que, no caso em exame, nenhum destes requisitos foram observados, razão pela qual a apresentação as pessoas indicadas não podem ser consideradas como dependentes, como corretamente considerou a autoridade fiscal.

Primeiro, porque não é permitido ao contribuinte apresentar declaração retificadora em relação àqueles exercícios sobre os quais já se encontra em procedimento fiscal, cabendo, unicamente, a retificação de eventual lançamento de ofício por meio de posterior impugnação. E segundo porque, mesmo se ainda não estivesse sob procedimento fiscal, não poderia ser considerado espontâneo, pois, não houve o recolhimento do respectivo crédito apurado.

Caberia a suplicante adotar medidas necessárias ao fiel cumprimento das normas legais, observando o prazo fatal para interpor a sua retificação. Porém, nada fez, ficou na cômoda posição de tentar transferir para a Administração Tributária um ônus que ela não têm, este ônus é do sujeito passivo.

Quanto ao mérito, em si, alega a autoridade julgadora em primeira instância, que em relação às despesas efetuadas com não dependentes nenhum documento foi apresentado que demonstrasse o contrário. Acertadamente, desconsiderou-se os dependentes assim declarados pela contribuinte, embora alegue relação de parentesco de primeiro grau nas despesas em que não concorda com a glosa. Ou seja, a dedução de despesas médicas pleiteada em que foi paciente a sua mãe Sra. Lucy de Barros Cappi, por ser sua dependente, porém foi verificado, pela autoridade lançadora, que não houve esta opção na declaração de ajuste, desfazendo assim o direito à dedução das despesas relacionadas a ela.

Por seu turno a recorrente traz extenso arrazoado de matéria de direito, sem contudo, apresentar qualquer documento hábil a desfazer a convicção Fiscal para o lançamento.

Para a solução da presente lide se faz necessário invocar a Lei nº 9.250, de 1995, verbis:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

(...).

II – das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

b) a pagamentos efetuados a estabelecimento de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º e 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite individual de R\$ 1.700,00 (um

*mil e setecentos reais);*¹

c) à quantia de R\$ 1.080,00 (um mil e oitenta reais) por dependente;

d) às contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

e) às contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social;

f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais;

g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no caso de trabalho não-assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro.

(...).

§ 2º O disposto na alínea “a” do inciso II:

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

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

III – limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas – CPF ou no Cadastro 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;

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

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

§ 3º As despesas médicas e de educação dos alimentados, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo do imposto de renda na declaração, observado, no caso de despesas de educação, o limite previsto na alínea “b” do inciso II deste artigo.

(...).

Art. 35. Para efeito do disposto nos arts. 4º, inciso III, e 8º, inciso II, alínea “c” poderão ser considerados como dependentes:

I – o cônjuge,

II – o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho;

III – a filha, o filho, a enteada ou enteado, até 21 anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

IV – o menor pobre, até 21 anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial;

V – o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até 21 anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

VI – os pais, os avós ou os bisavós, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;

VII – o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador.

§ 1º Os dependentes a que se referem os incisos III e V deste artigo poderão ser assim considerados quando maiores até 24 anos de idade, se ainda estiverem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau.

§ 2º Os dependentes comuns poderão, opcionalmente, ser considerados por qualquer um dos cônjuges.

§ 3º No caso de filhos de pais separados, poderão ser considerados dependentes os que ficarem sob a guarda do contribuinte, em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente.

§ 4º É vedada a dedução concomitante do montante referente a um mesmo dependente, na determinação da base de cálculo do imposto, por mais de um contribuinte.

Como visto da legislação de regência, existe a possibilidade de se deduzir da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física algumas despesas realizadas pelo contribuinte.

Não tenho dúvidas, que legislação de regência, acima transcrita, estabelece que na declaração de ajuste anual poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda os pagamentos feitos, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos, restringindo-se 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.

Como, também, não tenho dúvidas 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 autorizam a dedução de despesas, mormente quando sobre o contribuinte recai a acusação de utilização de documentos inidôneos.

É evidente, que a princípio, a prova definitiva e incontestável da prestação de serviços de saúde é feita com a apresentação de documentos que comprovem a sua realização, como radiografias, receitas médicas, exames laboratoriais, notas fiscais de aquisição de remédios e outras, fichas clínicas. Só posso concordar, 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.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o 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.

Assim sendo, o argumento de que a falta de indicação da sua mãe na DIRPF 2005 não descaracterizaria a condição de dependente e que o que ocorreu foi erro material não pode ser acolhido, pois equivaleria a sua retificação, beneficiando-se do instituto da denúncia espontânea, o que não se admite no caso em foco, já que não é permitida a retificação de declaração, depois de iniciado o procedimento fiscal, conforme anteriormente explicitado.

Por fim, cabe tecer alguns comentários sobre a aplicação da penalidade e dos acréscimos legais.

No que tange às alegações de ilegalidade / ofensas a princípios constitucionais (razoabilidade, capacidade contributiva e não confisco), o exame das mesmas escapa à competência da autoridade administrativa julgadora. Há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas ilegalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não há dúvidas de que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim

considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. n.º 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;

2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;

3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;

4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.

(...).

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação

(...).

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal (...).

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF., não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF., que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Ora, os mecanismos de controle de legalidade / constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém,

com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

De qualquer forma, há que se esclarecer que o ITR é um tributo de natureza patrimonial, pois é calculado levando-se em consideração a dimensão do imóvel, o Valor da Terra Nua da propriedade e o percentual de utilização da sua área aproveitável, não estando o seu valor limitado à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ainda, os princípios constitucionais têm como destinatário o legislador na elaboração da norma, como é o caso, por exemplo, do princípio da Vedação ao Confisco, que orienta a feitura da lei, a qual deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco, cabendo à autoridade fiscal apenas executar as leis.

Da mesma forma, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da multa de ofício e da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Turma de Julgamento, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse,

facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe exequibilidade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Atualmente estas súmulas foram convertidas para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pela Portaria CARF nº 106, de 2009 (publicadas no DOU de 22/12/2009), assim redigidas: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)” e “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).”

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 a preliminar suscitada pela recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)
Nelson Mallmann