



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

Processo n° 13851.000605/2003-82
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-01.045 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2011
Matéria IRPF
Recorrente ALUISIO MARGARIDO ALBERICI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1998, 1999

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL NOS CASOS DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos, contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado, ressalvados os casos em que for constatado evidente intuito de fraude, onde a contagem do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO.

A contagem do prazo a que se refere o art. 174 do Código Tributário Nacional (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.

DEDUÇÕES DE 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, está sob reserva de lei em sentido formal. Assim, intenção do legislador foi permitir a dedução de despesas com a manutenção

da saúde humana, podendo a autoridade fiscal, mormente diante da existência de indicação de despesas médicas inexistentes, que colocam em dúvida a idoneidade dos demais recibos apresentados para a comprovação de despesas médicas, perquirir se os serviços foram efetivamente prestados ao declarante ou a seus dependentes. Sendo que nestas situações, a simples apresentação dos recibos e a respectiva indicação na Declaração de Ajuste Anual, das despesas médicas, por si só não autoriza a dedução, principalmente, quando o contribuinte, sob procedimento fiscal, é intimado a comprovar a efetividade da prestação dos serviços e/ou do respectivo pagamento e não o faz.

GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NÃO REALIZADOS. DOCUMENTAÇÃO INEFICAZ PARA FINS TRIBUTÁRIOS.

A emissão fraudulenta de comprovantes de prestação de serviços médicos e odontológicos impede que tais documentos comprovem a efetividade da despesa incorrida.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA.

Cabível a exigência da multa qualificada, prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964. A realização de operações tendentes a não pagar ou reduzir o tributo, representadas pela indicação de serviços médicos, os quais, comprovadamente, não se referem a pagamentos efetuados pelo contribuinte, com o seu próprio tratamento ou de seus dependentes, caracteriza simulação e, conseqüentemente, o evidente intuito de fraude nos termos do art. 957, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, e autoriza a aplicação da multa qualificada, já que evidenciada a conduta material para sua caracterização.

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.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 13851.000605/2003-82
Acórdão n.º **2202-01.045**

S2-C2T2
Fl. 2

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann - Presidente e Relator

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

Relatório

ALUISIO MARGARIDO ALBERICI, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº 042.820.848-71, residente e domiciliado na cidade de Araraquara, Estado de São Paulo, à Rua Angelina Ferrari Zavan, nº 441 – Lote 2 Quadra B - Bairro Jardim Zavanella, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Araraquara - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 138/150, prolatada pela 6ª 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. 154/176.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 01/04/2003, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 87/91), com ciência, através de AR, em 08/04/2003 (fls. 100), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 13.760,42 (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 qualificada de 150% (art. 44, inciso I e II, da Lei nº 9.430/96) e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativo aos exercícios de 1998 e 1999, correspondente aos anos-calendário de 1997 e 1998, respectivamente.

Da ação fiscal resultou a glosa de despesas médicas, pleiteadas indevidamente, conforme relatório fiscal em anexo que fica fazendo parte integrante deste auto de infração. Infração capitulada no artigo 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943 e artigos 8º, inciso II, alínea "a" e §§ 2º e 3º, e 35, da Lei nº 9.250, de 1995.

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil responsáveis pela constituição do crédito tributário lançado esclarecem, ainda, através do Relatório Fiscal (fls. 92/94), entre outros, os seguintes aspectos:

- que, inicialmente, observamos que embora o contribuinte tenha informado na declaração de ajuste anual referente ao exercício de 1998, ano-calendário de 1997, o pagamento no valor de R\$ 8.350,00 a Eduardo Gomes Esteves Junior, CPF 036.410.598-44, pertence a Ernesto Gomes Estes Junior;

- que através do Termo de Solicitação de Esclarecimentos nº 03 lavrado em 24/10/2002, foi o contribuinte intimado a prestar esclarecimentos relativos à declaração do Sr. Ernesto Gomes Esteves Júnior, na qual declara não haver prestado qualquer serviço ao Sr. Aluisio Margarido Alberici e/ou seus dependentes, nem recebido qualquer valor correspondente ao exercício da profissão de odontólogo;

- que, em 12/11/2002, o contribuinte, entre outros esclarecimentos, informou que: "1 – Em revisão realizada nas suas declarações de imposto de renda, constatou lançamento indevido na declaração do ano calendário de 1997, retificando-a em 02/10/2002 dela excluindo o pagamento de R\$ 8.350,00, informado como pago a Eduardo Gomes Esteves Junior";

- que informou também que: "5 - No tocante ao termo de solicitação de esclarecimentos nº 003 de 24/10/2002, informa não haver utilizado os serviços do odontólogo Ernesto Gomes Esteves Junior";

- que com referência à retificação da declaração do ano calendário de 1997, efetuada em 24/02/2002, para exclusão do pagamento a Eduardo Gomes Esteves Junior (CPF 036.410.598-44) no valor de R\$ 8.350,00, conforme informado acima, observamos que naquela data o contribuinte Ernesto Gomes Esteves Junior, titular do CPF 036.410.598-44 já se encontrava sob procedimento fiscal, iniciado em 07/03/2002, relacionado aos pagamentos declarados pelo contribuinte ora fiscalizado nos anos-calendário de 1997 e 1998, ressaltando-se que a declaração de Ernesto Gomes Esteves Junior, acima citada, de que não prestou qualquer serviço ao Sr. Aluisio Margarido Alberici e/ou seus dependentes, foi firmada em 23/09/2002;

- que a esse respeito o Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, em seu artigo 7º § 1º dispõe que: “Art. 7º - O procedimento fiscal tem início com: - § 1º - O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.”;

- que, dessa forma, quando da apresentação da declaração retificadora, em 02/10/2002, o contribuinte fiscalizado já se encontrava com a sua espontaneidade excluída no que se refere às infrações relacionadas aos pagamentos a Ernesto Gomes Esteves Junior, estando, assim, sujeito ao lançamento de ofício relativamente às deduções pleiteadas indevidamente com base em tais pagamentos;

- que quanto aos demais elementos solicitados no item "2" do Termo de Início de Fiscalização, além dos recibos originais, não foram apresentados pelo contribuinte nenhum outro elemento adicional de prova da prestação do serviço ou do efetivo pagamento, motivo pelo qual, através do Termo de Reintimação Fiscal nº 005, lavrado em 20/03/2003, com ciência do contribuinte, via postal, em 25/03/2003, conforme Aviso de Recebimento - AR n 2 RC 511307232 BR, foi o mesmo reintimado a apresentar, além dos recibos originais, todos os elementos/esclarecimentos, anteriormente solicitados no item "2" do Termo de Início de Fiscalização referente aos seguintes pagamentos: 1) Ano Calendário de 1997: • Wanda Maria Biagione Vieira R\$ 3.000,00; • Josefa E L Ruiz Cardozo R\$ 2.575,00; • Multi Clínica S/C Ltda. R\$ 1.680,00; • Dione Regina Gonçalves R\$ 480,00 e 2) Ano Calendário de 1998: • Osmar Carlos Galucci Filho R\$ 585,00; • Dione Regina Gonçalves R\$ 1.390,00;

- que, apesar de reintimado, o contribuinte fiscalizado não apresentou a esta fiscalização, além dos recibos originais, nenhum outro elemento de prova adicional da prestação do serviço ou do efetivo pagamento dos valores acima, declarados e utilizados como dedução, a título de despesas médicas, na determinação da base de cálculo do imposto devido, motivo pelo qual glosamos as referidas despesas;

- que se ressalte, ainda, que os recibos de pagamentos efetuados à Dione Regina Gonçalves, no ano calendário de 1998, informam tratar-se de pagamento de tratamento odontológico das pacientes Ana Luiza Anaya Alberici e Letícia Anaya Alberici, as quais não foram informadas no quadro "5. DEPENDENTES" da declaração do ano-calendário de 1998. Ademais, a obrigação ao pagamento de tais despesas não consta da convenção de separação consensual homologada em juízo, do contribuinte fiscalizado, não podendo, assim, os referidos pagamentos serem utilizados como dedução na determinação da redução da base de cálculo;

- que pelo exposto restou a esta fiscalização efetuar o auto de infração decorrente das infrações constatadas acima, com aplicação da multa qualificada de 150% em relação aos pagamentos declarados à Eduardo Gomes Esteves Junior e efetuar a correspondente representação fiscal para fins penais, tendo em vista a ocorrência de fato que, em tese, configura crime contra a ordem tributária definido pelo artigo 22 da Lei nº 8.137/90.

Irresignado com o lançamento a autuada apresenta, tempestivamente, em 02/05/2003, a sua peça impugnatória de fls. 104/111, solicitando que seja acolhida a impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário amparado, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que cediço que a decadência é o perecimento de um direito não exercido no prazo fixado pela lei. De fato, a inércia do interessado durante o lapso previsto pelo legislador acarreta a caducidade do direito. No caso de crédito tributário, o direito de constituir surge com a ocorrência do respectivo fato gerador. Assim, se no curso do prazo decadencial a Fazenda Pública não promove o lançamento que constitui o crédito, seu direito perece;

- que segundo o CTN, diploma legal que regula o instituto no âmbito do Direito Tributário, a contagem do prazo de decadência se inicia em uma das seguintes situações: a) nos tributos sujeitos ao lançamento por declaração, a partir do instante em que o sujeito passivo presta as informações sobre a ocorrência do fato gerador indispensáveis à constituição do crédito tributário; b) no caso de omissão do sujeito passivo em cumprir aquela obrigação acessória, inicia-se no primeiro dia exercício seguinte ao que o crédito poderia ser constituído; c) nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o "dies a quo" é a data da ocorrência do fato gerador;

- que, assim, dúvidas inexistem de que, com relação ao ano calendário de 1.997, a decadência operou-se no caso concreto, haja vista que a peça impositiva foi lavrada apenas em 1º de abril de 2.003, data em que já havia transcorrido o prazo quinquenal a que se refere o § 40 do artigo 150 do CTN;

- que quanto ao pagamento feito a Eduardo Gomes Esteves Júnior, o Fisco apurou que o CPF indicado na declaração pertencia na realidade a Ernesto Gomes Esteves Júnior, o qual informou não ter prestado qualquer serviço ao Impugnante, nem ter recebido nenhum valor correspondente ao exercício de dentista;

- que cientificado dessa informação o Impugnante esclareceu que, em "revisão de suas declarações de rendimentos, constatou a inclusão de dedução indevida e solicitou retificação da mesma, para excluir o pagamento feito àquele profissional";

- que, contudo, na data da apresentação da referida declaração de retificação (02/10/2002), o contribuinte ERNESTO GOMES ESTEVES JÚNIOR já se encontrava sobre procedimento fiscal, o que afastaria a espontaneidade do Impugnante, sujeitando-o ao lançamento de ofício;

- que quanto aos demais elementos solicitados, a fiscalização entendeu que, além dos recibos originais, nenhum outro elemento adicional de prova da prestação do serviço ou do efetivo pagamento foi apresentado pelo contribuinte, motivo pelo qual foram glosadas as referidas despesas, bem como lavrado o Auto de Infração decorrente das infrações constatadas, com a aplicação da multa qualificada de 150%, relativamente aos pagamentos declarados em favor de EDUARDO GOMES ESTEVES JÚNIOR;

- que se trata, no entanto, de postura arbitrária do Fisco. É desprovida de qualquer fundamentação legal a exigência de que, além dos recibos originais concernentes às despesas médicas e odontológicas, fossem apresentadas cópias de cheques nominativos, com a devida compensação bancária, laudos elaborados e assinados por cada profissional que prestou os serviços, além de outras informações, tais como, nome da pessoa submetida ao tratamento, detalhamento por procedimento dos valores recebidos;

- que se o Impugnante afirma que tomou os serviços daqueles profissionais, os quais firmaram declaração que receberam pelos serviços prestados, somente com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão, é que tais despesas poderiam ser glosadas;

- que, no caso concreto, a fiscalização não encontrou qualquer indício de falsidade nos recibos apresentados pelo Impugnante; conseqüentemente, deveria acatá-los;

- que se o Impugnante apresentou os recibos originais, nos quais consta a indicação do profissional ou da clínica, o endereço de cada prestador do serviço, como também o número de inscrição no CPF ou CNPJ, conforme o caso deu inteiro acatamento às disposições legais que autorizam usufruir a dedução pleiteada. Diante disso, qualquer exigência que lhe é feita não possui amparo legal, ou seja, é descabida e despropositada;

- que finalmente, no que diz respeito à despesa em nome de EDUARDO GOMES ESTEVES JÚNIOR (excluída na declaração retificadora apresentada pelo Impugnante), vale notar que, independente de não mais haver a espontaneidade à data do pedido de revisão, o tributo devido foi regularmente recolhido. Sendo assim, a fiscalização poderia, quando muito, exigir a diferença entre a multa de mora recolhida e a multa de ofício.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os membros da Sexta Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP, concluíram pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que indubitavelmente, o fato do contribuinte ter pleiteado dedução de despesa médica inexistente, no valor de R\$ 8.350,00, correspondente ao dentista Ernesto Gomes Esteves Junior conforme discriminado no Relatório Fiscal, à fl. 93, prática admitida, inclusive, pelo Impugnante, teve o propósito deliberado de reduzir tributo, impedindo o conhecimento, por parte da Autoridade Fazendária, da conseqüente ocorrência do fato gerador do imposto de renda;

- que caracterizada que ficou, no presente caso, a ação dolosa por parte do interessado, devem ser aplicadas as regras atinentes ao lançamento de ofício, que dispõem, como termo inicial para a contagem do prazo decadencial de 5(cinco) anos, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN). Como o dolo refere-se à glosa dedução de despesa médica pleiteada na declaração de ajuste anual do ano-calendário 1.997, cujo fato gerador do respectivo Imposto de Renda ocorreu em 31/12/1.997, o termo inicial do prazo decadencial é 01/01/1.999, sendo que a Fazenda Pública teria o direito de constituir os correspondentes lançamentos até 31/12/2.003, tendo o lançamento sido efetuado em 08/04/2.003, data de sua ciência (fl. 100), ficando, assim, descaracterizada a preliminar de decadência do lançamento correspondente ao ano-calendário 1.997, no que tange à glosa da dedução de despesas médicas, no valor de R\$ 8.350,00, com aplicação da multa de ofício de 150% (presença de dolo);

- que no que tange à glosa da dedução de despesas médicas, no valor de R\$ 7.735,00 (ano-calendário 1.997, com fato gerador em 31/12/1.997), com aplicação da multa de ofício de 75% (ausência de dolo), a homologação tácita do lançamento se consubstanciaria em 31/12/2.002, observando-se que, em 04/10/2.002, o contribuinte recebeu o Termo de Início de Fiscalização (fls. 4, 5 e 6), fato que afasta a inércia da Fazenda Pública e consubstancia a figura do lançamento de ofício (art. 173, inciso I, do CTN), que joga o prazo decadencial para a data

de 31/12/2.003, o que fulmina a decadência no ano-calendário 1.997, mesmo quanto à apuração da infração com ausência de dolo, uma vez que o lançamento, repita-se, foi efetuado em 08/04/2.003, data de sua ciência (fl. 100);

- que, assim sendo, é de se rejeitar a preliminar de decadência relativa ao lançamento correspondente ao ano-calendário 1.997, quer no que tange à glosa da dedução de despesa médica com aplicação da multa de ofício de 150% (presença de dolo), quer no que toca à glosa da dedução de despesa médica com aplicação da multa de ofício de 75% (ausência de dolo);

- que, em princípio, admite-se como prova idônea de pagamentos, os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Entretanto, existindo dúvida por parte do Fisco, quanto à idoneidade do documento, pode este solicitar provas, não só da efetividade do pagamento, mas, também, da efetividade dos serviços prestados pelos profissionais;

- que, no caso em tela, a fiscalização entendeu como insuficiente a simples exibição dos recibos das despesas médicas e solicitou as comprovações do efetivo pagamento das mesmas, bem como da efetiva prestação dos serviços, comprovações essas que o autuado não carrou aos autos, embora regularmente intimado a fazê-lo;

- que tendo em vista as dúvidas suscitadas acerca da autenticidade dos recibos de despesas médico-odontológicas, caberia ao beneficiário do recibo provar que realmente efetuou o pagamento do valor nele constante, bem como que o serviço foi prestado, para que ficasse caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução;

- que, desta forma, para que o interessado pudesse usufruir da dedução permitida em lei, deveria provar o pagamento e a efetividade dos serviços prestados. Tal seria possível mediante a apresentação, de um lado, de cópias de cheques e/ou extratos bancários, demonstrando saques em datas próximas/coincidentes com as datas das consultas/tratamentos e, de outro, de laudos técnicos atestando o serviço prestado, entre outros documentos;

- que concerne à despesa médica pleiteada na declaração de ajuste anual referente ao ano-calendário 1.997, em nome de Eduardo Gomes Esteves Junior, no valor de R\$ 8.350,00, também objeto de glosa no lançamento, o contribuinte defende a tese de que, pelo fato de ter apresentado declaração retificadora excluindo a referida despesa e muito embora não houvesse mais espontaneidade na data do pedido de retificação, o Fisco poderia exigir, quando muito, a diferença entre a multa de mora recolhida e a respectiva multa de ofício de 150%;

- que como se não bastasse o fato de não constar dos autos qualquer prova no sentido de que o contribuinte recolheu, efetivamente, a diferença de imposto obtido pela exclusão da despesa médica de R\$ 8.350,00, diferença essa no valor de R\$ 2.087,50 (R\$ 3.790,49- R\$ 1.702,99), conforme documentos de fls. 7, 22 e 26, não encontra qualquer respaldo legal o pleito do recorrente, no sentido da cobrança de diferença entre multa de mora e multa de ofício. No entanto, qualquer recolhimento adicional de imposto efetuado pelo contribuinte, comparativamente ao saldo de imposto a pagar apurado originariamente na declaração de ajuste anual do IRPF/1.998 (ano-calendário 1.997) apresentada pelo contribuinte (fls. 7 a 10), deve ser levado em consideração para efeito de cobrança do correspondente crédito tributário lançado.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1997,1998

DECADÊNCIA. ANO-CALENDÁRIO 1.997. MULTA DE OFÍCIO DE 150%. PRESENÇA DE DOLO.

Configurado o dolo, consistente na tentativa do contribuinte em evitar o conhecimento, por parte do Fisco, da ocorrência do fato gerador do imposto, o prazo para que a Fazenda Nacional exerça o direito da constituição do crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, observando-se que, no caso de glosa da dedução de despesas médicas, o fato gerador do imposto é complexo, com período anual.

Preliminar rejeitada.

DECADÊNCIA. ANO-CALENDÁRIO 1.997. MULTA DE OFÍCIO DE 75%. AUSÊNCIA DE DOLO

A instauração de procedimento de ofício pelo Fisco, no prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, consistente na intimação do contribuinte para apresentar esclarecimentos e/ou comprovações acerca das matérias objetos do futuro lançamento, afasta a inércia da Fazenda Pública e a possibilidade da homologação tácita do lançamento, consubstanciando a figura do lançamento de ofício, cujo termo inicial para a contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado. Preliminar rejeitada.

GLOSA DE DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS.

Mantém-se a glosa de dedução a título de despesas médicas, nos termos em que foi efetuada, quando não forem apresentados documentos hábeis que comprovem o efetivo pagamento, bem como a efetiva prestação dos serviços médico-odontológicos.

Lançamento Procedente.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 13/06/2008, conforme Termo constante às fls. 151/153, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (08/07/2008), o recurso voluntário de fls. 154/176, instruído pelo documento de fls. 177, no qual demonstra irrisignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pela seguintes considerações:

- que a impugnação administrativa interposta tempestivamente suspende a exigibilidade do crédito tributário, conforme reza o art. 151, III do CTN;

- que essa suspensão em nada interfere no prazo prescricional, pois, caso assim não fosse, dar-se ia margem para a autoridade fazendária tirar proveito de sua própria

negligência, ferindo direito individual trazido pela Emenda Constitucional nº 45 de 2004, o qual visa acabar com a morosidade da justiça;

- que, no caso concreto, resta patente a ocorrência da prescrição intercorrente, porquanto, o auto de infração foi lavrado em 01/04/03, sendo que a notificação acerca da decisão de primeiro grau administrativo apenas se verificou em 12/06/08, ou seja, 05 (cinco) anos após;

- que diversamente do que restou asseverado no acórdão exarado a regular apresentação dos recibos dos profissionais Wanda Maria Biagione Vieira, Josefa E.L. Ruiz Cardoso, Dione Regina Gonçalves e Osmar Carlos Galucci Filho e da Multi Clínica S/C Ltda. conferem a presunção de certeza a respeito da regular prestação dos serviços e do conseqüente pagamento resultante;

- que o fisco federal, dentro de sua competência, deveria (poder/dever - dever/poder), na busca pela verdade real, ter oficiado a tais profissionais para que os mesmos atestassem e apresentassem seus respectivos livros-caixa com a escrituração dos valores recebidos;

- que o Auto de Infração guereado impôs multa fiscal na ordem de 75% e 150% do valor do imposto em tese devido, sem qualquer elemento plausível, o que enseja abuso do poder fiscal de lançamento tributário;

- que, dessa forma, por analogia e caso o AIIM não remota possibilidade seja confirmado e em respeito ao princípio da isonomia, o percentual máximo para a aplicação da multa seria de 20% (vinte por cento por cento), uma vez que a inflação mensal nos dias de hoje não chega a atingir a escala de 1%. Portanto, o percentual da multa aplicada macula este lançamento de débito.

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 Turma de Julgamento.

Da análise dos autos do processo se verifica que a ação fiscal em discussão teve início em razão da utilização indevida de despesas médicas.

Em sua defesa o suplicante apresenta uma série de argumentos sobre a caducidade do crédito tributário constituído com relação ao ano-calendário de 1997, bem como razões de mérito sobre as glosas de despesas médicas efetuadas.

Quanto a preliminar de decadência, levantada pelo suplicante, sob o argumento de que o lançamento de imposto de renda das pessoas físicas é por homologação, sempre estive filiado a corrente que defende que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário.

Assim sendo, entendo que numa situação de lançamento normal, ou seja, sem qualificação da multa de lançamento de ofício, o imposto de renda lançado no exercício de 1998 se encontraria alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração, de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Porém, não é a situação dos autos, razão pela qual se faz necessário tecer maiores considerações sobre o assunto.

A decadência em matéria tributária consiste na inércia das autoridades fiscais, pelo prazo de cinco anos, para efetivar a constituição do crédito tributário, tendo por início da contagem do tempo o instante em que o direito nasce. Durante o quinquênio, qualquer atividade por parte do fisco em relação ao tributo faz com que o prazo volte ao estado original, ou seja, no caso de um tributo cujo prazo para sua decadência esteja para ocorrer faltando um dia, e ocorrendo o lançamento por parte do fisco, não há mais que se falar em decadência.

Inércia em matéria tributária é a falta de iniciativa das autoridades fiscais em tomar uma atitude para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de agir, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

É de se esclarecer, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de

tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, pelo qual se estipulou que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexo) para as pessoas físicas.

Não há dúvidas, que a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário diminuído das deduções pleiteadas.

Não é sem razão que o § 2º do art. 2º do decreto nº 3.000, de 1999 – RIR/99, cuja base legal é o art. 2º da Lei nº 8.134, de 1990, dispõe que: “O imposto será devido mensalmente na medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85”. O ajuste de que trata o artigo 85 do RIR/99 refere-se à apuração anual do imposto de renda, da declaração de ajuste anual, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário.

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, como dito anteriormente, é de se observar que a Lei nº 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

No caso em discussão, vale a pena traçar alguns comentários acerca do denominado lançamento por homologação, previsto no art. 150, *caput*, do Código Tributário Nacional, no qual o contribuinte auxilia ostensivamente a Fazenda Pública na atividade do lançamento, cabendo ao fisco realizá-lo de modo privativo, homologando-o, conferindo a sua exatidão. Verifica-se, que o grau de participação do particular nesta espécie de lançamento atinge nível de suficiência capaz de compor a pretensão tributária limitando-se a autoridade administrativa competente tão-somente a uma atividade de controle *a posteriori* do procedimento de apuração exercido.

No lançamento por homologação, o direito subjetivo da Fazenda Nacional em constituir créditos tributários decai em cinco anos a contar da ocorrência do fato imponible, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

A jurisprudência pacificou-se no sentido de que o prazo decadencial para Fazenda Pública constituir crédito tributário no lançamento por homologação é de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do Código Tributário Nacional, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Ora, o próprio Código Tributário Nacional fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da administração tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do Código, que o prazo quinquenal teria início a partir “do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, a administração tributária preparasse o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o Código, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do Código Tributário Nacional.

Nesta ordem, é de se refutar, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do Código Tributário Nacional.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do Código Tributário Nacional, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por homologação (...) opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obriedade absoluta, visto que

toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao “conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio Código Tributário Nacional.”.

Faz-se necessário lembrar, que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

Assim sendo, ainda que não haja pagamento, ocorrendo o fato imponível, isto é, nascida a obrigação tributária, após o decurso de 5 (cinco) anos considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário se a Fazenda, nesse período, permanecer silente, privilegiando o princípio que o direito não socorre ao que dorme.

Não há dúvidas, de que o legislador tributário, com a criação do lançamento por homologação, procurou uma forma de contornar a problemática da estrita vinculação do ato de lançamento à autoridade administrativa (daí a impossibilidade no direito pátrio de se falar no impropriamente denominado "autolancamento") a despeito da existência de tributos cuja natureza exige a sua apuração, quantificação e, conforme o caso, o seu recolhimento, sem prévia manifestação da administração (exs: tributos sujeitos à retenção na fonte e os impostos indiretos, tais como o ICMS e o IPI). A doutrina, no entanto, diante à insuficiência da construção normativa engendrada pelo legislador tributário, identifica contradições e incoerências no tratamento da matéria.

Da mesma forma, não há dúvidas, que a homologação expressa ou tácita termina sendo a forma pela qual o fisco, concordando com a apuração realizada pelo contribuinte, realiza o lançamento tributário.

Assim, objeto da homologação é a atividade de apuração, e não o pagamento do tributo.^{1- 2}

É a atividade que, diante de determinada situação de fato, afirma existente o tributo e apura o montante devido, ou afirma inexistente o tributo e assim ausente a possibilidade de constituição de crédito tributário. É aquela atividade que, sendo privativa da autoridade administrativa, é em certos casos, por força de lei, desenvolvida pelo contribuinte e assim, para que possa produzir os efeitos jurídicos do lançamento carece da homologação. Com esta a autoridade faz sua aquela atividade de fato desempenhada pelo contribuinte. Assim, se o contribuinte fez a apuração e informou o valor do tributo ao fisco, prestando a informação (DCTF, GIA, etc.), a autoridade administrativa pode fazer o lançamento, simplesmente homologando aquela apuração feita pelo contribuinte, e se não houve o pagamento, notificá-lo

¹ SAKAKIHARA, 1999, p. 584

² ZUUDI SAKAKHARA. Código Tributário Nacional Comentado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999

para pagar, tal como se houvesse terminado um procedimento administrativo de lançamento de ofício.

Não obstante o art. 150, em seu parágrafo primeiro, refira-se à homologação do lançamento, e em seu parágrafo quarto contenha a expressão “considera-se homologado o lançamento”, na verdade não se homologa o lançamento, pois o lançamento, nesta hipótese, consiste precisamente na homologação. Homologação da atividade de apuração ou determinação do valor do tributo e, sendo o caso, da penalidade, que a final consubstanciam o crédito tributário. O que existe antes da homologação não é, em termos jurídicos, um lançamento. Toda a atividade material desenvolvida pelo contribuinte para a determinação do valor devido ao fisco não é, do ponto de vista rigorosamente jurídico, o lançamento, pois esta é atividade privativa da autoridade administrativa. Atividade que, em se tratado de lançamento por homologação, consiste simplesmente na homologação. (É certo que o § 1º, do art. 150, referindo-se à homologação do lançamento, parece admitir que se deve considerar a atividade de apuração, desenvolvida pelo contribuinte, como lançamento. Cuida-se, porém, de simples impropriedade terminológica. A palavra lançamento, aí, está empregada no sentido de apuração do valor do tributo. Não no sentido técnico jurídico de constituição do crédito tributário).

Neste momento, acreditamos ser interessante fazer uma abordagem nas formas de interpretações existentes:

A) Sujeito passivo apura e recolhe integralmente ou parcialmente o tributo devido: Quando o sujeito passivo apura o valor devido, e recolhe integralmente o tributo, trata-se da situação fática ideal que o legislador previu ao contemplar com um lapso temporal menor para a ocorrência da decadência. É a própria essência do lançamento por homologação. O *dies a quo*, ou o termo inicial para contagem do prazo decadencial, é a partir do fato gerador. Como suporte fático no do artigo 150, § 4.º do Código Tributário Nacional. Quando o recolhimento é menor que o valor devido, ou seja, é parcial o posicionamento predominante na doutrina leva a considerar a hipótese como similar à anterior. Ou seja, independente se o recolhimento for integral ou parcial, o termo inicial para contagem se inicia da ocorrência do fato gerador.

B) Sujeito passivo apura e não recolhe o tributo devido: Essa hipótese provoca divergência na doutrina dependendo do entendimento adotado com relação ao objeto da homologação. Quando o objeto da homologação é o pagamento, e não ocorrendo, a regra a ser aplicada é do artigo 173, I do Código Tributário Nacional, sendo o termo inicial para contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte. Se, por acaso, o objeto da homologação é o procedimento (atividade) realizado pelo sujeito passivo inclina-se a aceitar que o termo inicial obedecerá ao artigo 150, § 4.º do Código Tributário Nacional.

C) Sujeito passivo não apura e não recolhe o tributo devido: Nessa situação, independentemente do posicionamento adotado com relação ao objeto da homologação, existem aqueles, que entendem que não há o que se homologar e nestes casos o Fisco deveria utilizar o lançamento de ofício, onde o *dies a quo*, para contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte, na forma do artigo 173, I do Código Tributário Nacional.

Entretanto, a minha posição pessoal é que objeto da homologação é a atividade exercida pelo contribuinte, e não o procedimento de apuração ou o pagamento do tributo. Aliás, esta é a posição majoritária no Conselho de Contribuintes do Ministério da

Fazenda, órgão julgador de segunda instância dos processos em matéria tributária na área federal, conforme os acórdãos abaixo relacionados:

IRPF - DECADÊNCIA – TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O pagamento do tributo é irrelevante para a caracterização da natureza do lançamento tributário. O imposto de renda pessoa física é tributo que se amolda à sistemática prevista no art. 150 do CTN, chamado lançamento por homologação, de forma que o prazo decadencial é o previsto no parágrafo 4º do referido dispositivo. Recorrente : FAZENDA NACIONAL. Recorrida : 4ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Sessão de : 22 de setembro de 2005. Acórdão nº : CSRF/04-00.125.

DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática de lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o prazo decadencial tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. A ausência de recolhimento não desnatura o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não o recolhimento de tributo. Preliminar de decadência acolhida. Recurso especial da Fazenda Nacional conhecido e não provido. Sessão de: 11 de agosto de 2003. Acórdão nº CSRF/01-04.603.

Entretanto, no presente caso, se faz necessário ressaltar, que o art. 150 § 4º do Código Tributário Nacional excepciona de sua contagem os casos em que se constatarem procedimentos dolosos, fraudulentos ou de simulação. Nestes casos não se observará a contagem do prazo a partir do fato gerador. Este é o caso dos autos, em que foi atribuída ao contribuinte a prática de procedimento doloso, conforme se verifica da representação fiscal para fins penais formalizada, impedindo a aplicação da contagem do prazo decadencial pelo art. 150 § 4º do Código Tributário Nacional.

No que tange à fraude, merece transcrição a lição de SÍLVIO RODRIGUES (Direito Civil. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 226):

Age em fraude à lei a pessoa que, para burlar princípio cogente, usa de procedimento aparentemente lícito. Ela altera deliberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir à incidência da norma. O sujeito se coloca simuladamente em uma situação em que a lei não o atinge, procurando livrar-se de seus efeitos.

A simulação consiste na "prática de ato ou negócio que esconde a real intenção" (SILVIO DE SALVO VENOSA. Direito Civil. São Paulo: Atlas, 2003, p. 467), sem necessidade de prejuízo a terceiros (2003, p. 470).

A verificação do fato de determinada vontade tendente a ocultar a ocorrência do fato gerador ou encobrir suas reais dimensões, manifestada de forma efetiva na consecução distorcida das obrigações formais do contribuinte, serve como base material para a verificação da existência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a configuração desse ilícito interessa ao direito tributário na medida em que colabora na determinação da regra da decadência aplicável ao caso concreto.

O fato jurídico da existência ou não de dolo, fraude ou simulação (parte final do art. 150, § 4º, do CTN) deve, para consecução dos objetivos estabelecidos nestes dispositivos, ser constituída na via administrativa, determinando, desse modo, a obrigatoriedade do lançamento de ofício (art. 149, VII, do CTN) ou a impossibilidade da extinção do crédito pela homologação tácita. Deve-se observar que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação só é relevante nos casos de efetivo pagamento antecipado. Se não houver pagamento antecipado, seja porque o contribuinte não o efetuou, ou porque o tributo por sua natureza se sujeita ao lançamento de ofício, o dolo, a fraude e a simulação não de ser apurados no procedimento administrativo de fiscalização realizado de ofício, não servindo como hipóteses determinantes no prazo diferenciado de decadência.

Nestes casos o Código Tributário Nacional não fixa um prazo específico para operar a decadência, exigindo um esforço enorme do hermenauta para a solução dessa questão sem deixar, no entanto, de atender, também, o princípio da segurança nas relações jurídicas, de modo que os prazos não fiquem *ad aeternum* em aberto. Os prazos do Direito Civil são inaplicáveis por serem específicos às relações de natureza particular.

A solução mais adequada e pacífica nos tribunais superiores é no sentido de se aplicar a regra do art. 173, I (exercício seguinte) para os casos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (lançamento por homologação); e a regra do art. 173, parágrafo único do Código Tributário Nacional nos demais casos – lançamento não efetuado em época própria ou a partir da data da notificação de medida preparatória do lançamento pela Fazenda Pública .

Embora o prejuízo a terceiro, que, no caso, é a Administração Pública, não seja requisito desses vícios, o fato é que, conforme já dito acima, não se concebe que alguém deles se utilize sem interesse econômico.

Por isso, ainda que tenha havido pagamento, a existência de dolo, fraude ou simulação causa suspeita, razão pela qual o Código Tributário Nacional impede a extinção do crédito tributário no caso da ocorrência desses ilícitos.

É nessa linha que autores como JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, mencionado por EURICO MARCOS DINIZ DI SANTI (Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo: Max Lomonad, 2001, p. 165), assinala que ao direito tributário o que importa não é o dolo, a fraude ou a simulação, mas seu resultado.

Quanto a isso, vale lembrar o que dispõe o art. 136 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Isso, obviamente, não afasta a aplicação de eventuais sanções especificamente pelas condutas dolosas, fraudulentas ou simuladas, conforme se infere, por exemplo, da Lei Federal n.º 8.137, de 1990, e do art. 137 do próprio Código Tributário Nacional.

Sem embargo da exposição feita nesse tópico, costuma-se apontar nessa parte final do § 4.º do art. 150 do Código Tributário Nacional uma lacuna, uma vez que não haveria tratamento legal quanto ao prazo para lançar quando presente dolo, fraude ou simulação (LUCIANO AMARO. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 356; p. 394).

Seguindo esse entendimento, alguns doutrinadores defendem que se deveria aplicar, por analogia, a regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

Assim, por exemplo, PAULO DE BARROS CARVALHO (Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 291):

b) falta de recolhimento, integral ou parcial, de tributo, cometida com dolo, fraude ou simulação – o prazo de tempo para a formalização da exigência e para a aplicação de penalidades é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Assim sendo e tendo em vista, que o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco e inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de evidente intuito de fraude (fraude, dolo, simulação ou conluio) deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do Código Tributário Nacional, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

Aplicando, concretamente, a norma ao caso em exame, tem-se que, o lançamento relativo ao ano-calendário de 1997, poderia ter sido efetuado após a conclusão do fato gerador que se deu em 31/12/1997. Assim, poderia ter sido efetuado o lançamento a partir do ano-calendário de 1998, tendo o prazo decadencial iniciado no 1º dia do exercício seguinte ao que poderia ter sido efetuado o lançamento, qual seja, 01/01/1999, vencendo-se em 31/12/2003. Como a ciência do lançamento se deu em 08/04/2003, afastada está a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente.

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 Código Tributário Nacional 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 Administrativo de Recursos Fiscais, formado por representantes da sociedade organizada e do Fisco Federal.

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.

A discussão de mérito se prende, exclusivamente, sobre deduções de despesas médicas.

Observa-se da análise dos autos, que foram glosados os seguintes recibos/notas fiscais sobre os quais a intimação fiscal emitida exige a comprovação da efetivação prestação de serviços: 1) Ano Calendário de 1997: • Wanda Maria Biagione Vieira, no valor de R\$ 3.000,00; • Josefa E L Ruiz Cardozo, no valor de R\$ 2.575,00; • Multi Clinica S/C Ltda., no valor de R\$ 1.680,00; • Dione Regina Gonçalves, no valor de R\$ 480,00 e 2) Ano Calendário de 1998: • Osmar Carlos Galucci Filho, no valor de R\$ 585,00; • Dione Regina Gonçalves, no valor de R\$ 1.390,00.

Alegam as autoridades lançadora e julgadora em primeira instância, que em relação às despesas declaradas pelo contribuinte, nenhum documento foi apresentado que demonstrasse a efetiva prestação dos serviços e/ou o seu respectivo pagamento. Por seu turno o impugnante 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 hospitais, 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);

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 na 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.

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.

É de se observar, que apesar de ter sido intimado em várias ocasiões, nada comprovou a não ser cópias de recibos e notas fiscais. Documentos estes que nada comprovam a respeito da efetividade da prestação dos serviços e/ou o seu respectivo pagamento. Ou seja, todos apresentados sem a comprovação da efetivação dos serviços e/ou dos pagamentos, conforme solicitados pela autoridade lançadora.

É de ressaltar, que resta claro que os documentos apresentados estão sob suspeita já que, confessadamente, o contribuinte utilizou como dedução nas despesas médicas de valores inexistentes, simulação de valores em sua Declaração de Ajuste Anual. A única forma de excluir a suspeição sobre os demais recibos apresentados era o contribuinte apresentar os comprovantes (declarações dos prestadores de serviços) de que os serviços foram efetivamente prestados. Entretanto, não o fez, ficando somente nas alegações jurídicas.

Disto tudo resta concluir que 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, intenção do legislador foi permitir a dedução de despesas com a manutenção da saúde humana, podendo a autoridade fiscal, mormente diante da existência de indicação de despesas médicas inexistentes, que colocam em dúvida a idoneidade dos demais recibos apresentados para a comprovação de despesas médicas, perquirir se os serviços foram efetivamente prestados ao

declarante ou a seus dependentes. Sendo que nestas situações, a simples apresentação dos recibos e a respectiva indicação na Declaração de Ajuste Anual, das despesas médicas, por si só não autoriza a dedução, principalmente, quando o contribuinte, sob procedimento fiscal, é intimado a comprovar a efetividade da prestação dos serviços e/ou do respectivo pagamento e não o faz.

Quanto à aplicação da multa qualificada sobre a glosa da dedução das despesas médicas, relativo ao pagamento no valor de R\$ 8.350,00 a Eduardo Gomes Esteves Junior, CPF 036.410.598-44, que na verdade, pertence a Ernesto Gomes Estes Junior, resta suficientemente claro nos autos, que o suplicante declarou, deliberadamente, valores pagos a título de despesas médicas, de forma indevida, reduzindo indevidamente a base de cálculo do imposto de renda. Ou seja, o suplicante tinha plena consciência, que não poderia utilizar como fator de redução do imposto de renda os valores pagos, já que não houve a prestação de serviços para o suplicante e/ou aos seus dependentes.

Neste caso, vejo claramente o propósito deliberado de transmutar a natureza dos valores deduzidos pelo suplicante e com isso produzir uma redução do imposto devido.

No caso concreto em análise, a multa qualificada baseou-se no fato de ter a autoridade lançadora verificado à dedução deliberada de despesas médicas que não ocorreram. A autoridade fiscal lançadora fundamentou a aplicação da multa qualificada de 150% sob a consideração de que ficou evidenciado o intuito de fraude, na medida em que o contribuinte utilizou-se do subterfúgio (simulação) para deduzir indevidamente valores da base de cálculo do imposto de renda, com a intenção, deliberada, de eximir-se do pagamento de tributos devidos por lei.

Assim sendo, entendo, que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, cujo diploma legal é o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como se vê nos autos, o ora recorrente foi autuado sob a acusação de ação dolosa caracterizada pela simulação na forma de deduzir valores que sabia não ser permitido, já que o manual de preenchimento da declaração de Ajuste Anual dos exercícios questionados é suficientemente claro no sentido de que somente poderiam ser deduzidos os pagamentos efetuados a título de despesas médicas relativos a tratamento próprio, dos dependentes e dos alimentados relacionados na declaração, e que no entender da autoridade lançadora caracteriza evidente intuito de fraude nos termos do Regulamento do Imposto de Renda.

Só posso concordar com esta decisão, já que, no meu entendimento, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no inciso II do artigo 957 do RIR/99, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude, já que sonegação, no sentido da legislação tributária reguladora do IPI, “é toda ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente”. Porém, para a legislação tributária reguladora do Imposto de Renda, o conceito acima integra, juntamente com o de fraude e conluio da aplicável ao IPI, o de “evidente intuito de fraude”.

Como se vê o artigo 957, II, do RIR/99, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêm o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la.

Resta, pois, para o deslinde da controvérsia, saber se os atos praticados pelo sujeito passivo configuraram ou não a fraude fiscal, tal como se encontra conceituada no artigo 72 da Lei n.º 4.502/64, verbis:

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Entendo, que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o evidente intuito de fraude e este está devidamente demonstrado nos autos, através do ato de se beneficiar de dedução indevida de despesas médicas, declarando valores inexistentes, como fossem prestados ao próprio na condição de paciente (dedução de despesas médicas). Sendo inconcebível o argumento de que, necessariamente, o fisco deveria acolher qualquer recibo médico apresentado. Existe nos autos a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto, já que o uso da simulação, para encobrir os valores deduzidos mostra a existência de conhecimento prévio da ocorrência do fato gerador do imposto e o desejo de omiti-lo à tributação (redução indevida da base de cálculo do tributo).

Já ficou decidido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos.

Decisão, por si só suficiente para uma análise preambular da matéria sob exame. Nem seria necessária a referência da decisão deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, na medida em que é princípio geral de direito universalmente conhecido de que multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e neste caso o direito faz com cautelas para evitar abusos e arbitrariedades.

Da análise do fato ocorrido, dos documentos constantes dos autos e das conclusões da autoridade lançadora se pode dizer que houve o “evidente intuito de fraude” que a lei exige para a aplicação da penalidade qualificada.

Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos. Como se vê nos autos, o contribuinte foi autuado sob a acusação de redução indevida do imposto de renda, utilizando dedução de despesas médicas que sabia serem indevidas. Sendo que até o momento o suplicante não apresentou qualquer documento que lhe fosse favorável no sentido de descaracterizar a infração ou atenuar a imputação que lhe é dirigida de ação dolosa. Não trouxe aos autos documentos comprobatórios, que o profissional que emitiu os recibos, de fato, realizou os serviços e que, efetivamente, recebeu pelos serviços

prestados. Limitou-se na sua defesa a meras alegações que por si só não dizem nada, já que não se prestam a justificar a irregularidade praticada.

Assim, entendo que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada prevista no artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude.

Quando a lei se reporta ao evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder desta ou daquela forma para alcançar tal ou qual finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista, ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, conta bancária em nome de terceiros, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, recibos médicos fornecidos a título gracioso, dedução da base de cálculo do imposto de valores inexistente (simulação), etc. Não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

É cristalino, que nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas, e por decorrência da natureza característica dessas figuras, o legislador tributário entendeu presente o intuito de fraude.

Enfim, há no caso a prova material suficiente da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto, já que o contribuinte declarou deliberadamente em sua Declaração de Ajuste Anual despesas médicas inexistentes. Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos, que sabe serem inexatos.

Resta claro nos autos, que foi o suplicante que, propositalmente, inseriu elementos que sabia não serem exatos em sua Declaração de Ajuste Anual e que, portanto, não se referia a despesas médicas, que já os serviços não foram prestados para a sua pessoa e/ou dependentes, e, portanto, nada justificaria a dedução utilizada pelo suplicante.

Da mesma forma, não cabe razão ao recorrente 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 exigí-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,

Processo nº 13851.000605/2003-82
Acórdão n.º **2202-01.045**

S2-C2T2
Fl. 15

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

Ademais, 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.

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 preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Assinado digitalmente
Nelson Mallmann