



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

Processo nº : 13851.000631/2003-19
Recurso nº : 141.865
Matéria : IRPF – EX.: 1998
Recorrente : LUIZ EDUARDO LIMA FONTANA
Recorrida : 6ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II
Sessão de : 11 de agosto de 2005
Acórdão nº : 102-47.018

DECADÊNCIA - Mantida a multa qualificada, o prazo de decadência tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DILIGÊNCIA - Deve ser indeferido o pedido de diligência quando desnecessária e não contribuir para o deslinde da lide.

DESPEAS MÉDICAS - A efetividade do pagamento a título de despesas médicas e odontológicas não se comprova com mera exibição de recibos, mormente quando o contribuinte não carrou para os autos qualquer prova adicional da efetiva prestação dos serviços.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LUIZ EDUARDO LIMA FONTANA.

Acordam os membros da segunda câmara do primeiro conselho de contribuintes, por maioria de votos, manter a multa qualificada. Vencidos os Conselheiros Silvana Mancini Karam (Relatora) e Romeu Bueno de Camargo que a desqualificam e julgam decadente o direito de lançar o crédito constituído. No mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Silvana Mancini Karam (Relatora) e Romeu Bueno de Camargo que provêm o recurso. Designado o Conselheiro José Oleskovicz para redigir o voto vencedor.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

JOSÉ OLESKOVICZ
REDATOR DESIGNADO



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

Processo nº : 13851.000631/2003-19

Acórdão nº : 102-47.018

FORMALIZADO EM:

31 JAN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO e JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS.

A handwritten signature in black ink, appearing to be the initials 'R' or 'RS'.



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

Processo nº : 13851.000631/2003-19

Acórdão nº : 102-47.018

Recurso nº : 141.865

Recorrente : LUIZ EDUARDO LIMA FONTANA

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da r. decisão proferida pela r. DRJ/S.Paulo-SP.

O lançamento (Auto de Infração) decorre da glosa de despesas inclusive médicas e despesas com instrução declaradas pelo Recorrente em sua Declaração de Ajuste Anual do ano calendário de 1997, ex. 1998.

Em sede de Impugnação, a DRJ de origem acolhendo parcialmente as razões o ora Recorrente, afastou a glosa relativa às despesas com instrução, e considerou decadentes os lançamentos não sujeitos à multa qualificada de 150%, aplicando-lhes as regras do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN. Já para os casos em que o ora Recorrente sofreu aplicação de multa qualificada de 150%, a r. DRJ de origem, manteve os lançamentos e considerou afastada a decadência, enquadrando-os nas disposições do artigo 173 do CTN.

Restou mantida portanto, a glosa das despesas médicas havidas com dentista e fisioterapeuta.

O Recorrente tem plano de saúde medido e odontológico (Unimed de S.Carlos e da Uniodonto).

Um dos profissionais de odontologia, Dr. Osmar Genovez Junior, embora tenha recebido tratamento de dentista particular, atende pelo plano odontológico ao qual se filia o Recorrente.



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

Processo nº : 13851.000631/2003-19

Acórdão nº : 102-47.018

As despesas de fisioterapia, no montante de R\$ 5.000,00, poderiam ser cobertas pelo plano de saúde ao qual se filia o ora Recorrente, nos termos do contrato celebrado.

Instado a prestar esclarecimentos sobre as despesas deduzidas a esse título, o ora Recorrente apresentou recibos e declarações firmadas por dois, dos três profissionais mencionados. Os documentos foram acostados às fls. 18 a 34 dos autos e reiteram a realização dos serviços.

Não consta declaração da mesma natureza de autoria do profissional Dr. Flavio Madureira Padula que, conforme informação constante às fls. 8 dos autos, se encontra ausente, no exterior.

Há preliminar de decadência no Recurso Voluntário, na forma do artigo 150, par. 4º do CTN.

Há ainda, preliminar de nulidade porque não atendida a diligência requerida --- qual seja de se oficiar para que os profissionais apresentassem as suas respectivas declarações de ajuste anual ---- providência considerada prescindível, vez que nas respectivas DIR's não haveria discriminação individualizada de recebimento, mas a totalização dos valores.

É o Relatório.



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

Processo nº : 13851.000631/2003-19

Acórdão nº : 102-47.018

VOTO VENCIDO

Conselheira SILVANA MANCINI KARAM, Relatora

Analisando inicialmente a preliminar de nulidade, entendo que esta deve ser afastada. Efetivamente não vejo no que a diligência de trazer as declarações de ajuste anual dos profissionais apontados contribuiria para o deslinde da questão ora posta. Tratar-se-ia portanto, de prova despicienda, nada havendo portanto, a ser modificado quanto a esta preliminar de nulidade que resta inteiramente afastada.

A preliminar de decadência deve, sem dúvida, ser precedida da análise da existência ou não de dolo, ou seja, da existência evidente da intenção de fraude, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 e alterações posteriores, e artigo 975, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3.000/99. Vejamos.

O parágrafo 4º do artigo 150 do CTN dispõe que:

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

.....
...

Parágrafo 4º. – Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A seu turno, o artigo 173 do CTN determina o seguinte:



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

Processo nº : 13851.000631/2003-19

Acórdão nº : 102-47.018

“ Art. 173 – O direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados :

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo Único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Significa dizer que, se o fato gerador do Imposto de Renda da Pessoa Física ocorre em 31.12. de cada ano calendário, -- quando efetivamente se encerra o período de apuração das receitas e despesas, -- este é o termo inicial para contagem do prazo decadencial, seja para a Fazenda Pública, seja para o contribuinte, pleitearem os seus direitos. Contudo, em se constatando evidente intuito de fraude, dolo ou simulação o prazo decadencial tem seu termo inicial deslocado pela legislação vigente, para outro momento, tornando-se, em consequência, mais extenso, conforme determina o artigo 173 do CTN. Além disso, sempre na hipótese de existência de fraude, dolo ou simulação, qualquer medida preparatória do lançamento, nos termos do parágrafo único do artigo 173 do CTN, é suficiente para garantir a procedência e tempestividade do ato (do lançamento).

Em outras palavras, se passados os 5 (anos) contados da data do 1º. dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado e o crédito tributário ainda não estiver integralmente constituído (ou seja, se ainda não houver o auto de infração lavrado), a existência de mera notificação promovida pela Fazenda Pública dentro do mencionado prazo no artigo 173 do CTN, que tenha por objetivo preparar o lançamento posterior, tornará tempestiva a cobrança porque afastará a decadência.

Verifico ademais os precedentes deste E. Tribunal Administrativo quando trata das evidências de fraude, do dolo ou da simulação. Vejamos:



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

Processo nº : 13851.000631/2003-19

Acórdão nº : 102-47.018

“EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos. 1º. Conselho de Contribuintes, 3ª. C., Acórdão 103.21046 em 16.10.2002, DOU. 28.11.2002.” (grifei).

“FRAUDE – PRESENÇA DOS PRINCÍPIOS DE OCULTAÇÃO E DE PRÁTICA REITERADA CONDENÁVEL – PROCEDÊNCIA – O acervo probante do ato tributável ilícito, no mais das vezes exige, para a sua validade e sustentação, a busca de elementos outros que estão à margem do rotineiro material colocado à disposição do Fisco para o seu conhecimento, análise, convicção e conclusão. Se a par do exposto adota-se uma prática reiterada de se ocultar a ocorrência do fato gerador, com subtração permanente de receitas nos registros dos livros fiscais e nos entes acessórios, tipificado esta o intuito de fraude. Negado provimento ao recurso de ofício. Recurso voluntário provido parcialmente. 1º. CC/7ª. C./Ac n. 107-07132 em 13.5.2003 (DOU.01.09.2003). “

“MULTA AGRAVADA – Nos termos do art.149, Inciso VII do Código Tributário Nacional, a simulação, a fraude e a sonegação em negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, devem ser comprovados pelas autoridades administrativas, lastreados com provas incontroversas da existência material do delito, sob pena de se imputar ao contribuinte uma penalidade mais gravosa, sem estar presente a caracterização do delito. 1º. CC / 1ª. C/ Ac. 101 – 94.506 em 19.02.2004 – DOU. 30.04.2004. “

A apresentação pelo Recorrente das declarações assinadas e identificadas pelos profissionais liberais, ratificando os valores recebidos, bem como, a prestação dos serviços, juntamente com os recibos também assinados e identificados, fazem prova objetiva razoável da despesa e conferem suporte para a dedução praticada pelo contribuinte.



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

Processo nº : 13851.000631/2003-19

Acórdão nº : 102-47.018

Por outro lado, não visualizo nos autos nenhuma contra prova da r. Fiscalização no sentido de demonstrar a falsidade dos documentos trazidos aos autos pelo contribuinte ora Recorrente, ou ainda, qualquer outra prova incontroversa do delito que lhe esta sendo imputado.

Nestas condições, não vejo elementos objetivos que tenham sido trazidos para afastar a autenticidade das afirmações do Recorrente e, em consequência, não há motivação para manter a multa qualificada de 150%.

O afastamento da figura do dolo, da fraude ou da simulação, retira as consequências previstas no artigo 173 do CTN, fazendo incidir "in casu", as regras estabelecidas pelo artigo 150 em seu parágrafo 4º do mesmo Código, qual seja, o prazo decadencial deve ser contado a partir de 31.12. 97 e, portanto, se encerra definitivamente em 31.12.2002.

Cotejado esse prazo com a data da lavratura do auto de infração, verifica-se que o crédito tributário foi efetivamente constituído em 07.04.2003 (fls. 165 dos autos), momento em que o direito da Fazenda Pública rever o lançamento praticado pelo contribuinte – ora Recorrente - já havia decaído.

Por todo exposto, rejeito a preliminar de NULIDADE, desqualifico a multa, e finalmente, acolhendo a preliminar de DECADÊNCIA, dou integral provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 11 de agosto de 2005.

SILVANA MANCINI KARAM



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13851.000631/2003-19

Acórdão nº : 102-47.018

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ, Redator Designado

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

Preliminarmente registra-se que este Redator designado acompanhou apenas nas conclusões a decisão do colegiado que, por maioria de votos, afastou a decadência, por ter sido mantida a multa qualificada, com base no entendimento de que havendo multa qualificada, a decadência reger-se-ia-se pelo art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, e não pelo art. 150, § 4º, do referido código.

Essa ressalva se deve ao fato de que entendo que o art. 150 do CTN, como adiante se demonstrará, não trata de decadência, a qual é sempre regida pelo art. 173 do CTN, ou seja, será sempre contada a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, independentemente da multa aplicada.

Assim, no caso de eventos relativos ao IRPF do exercício de 1998, ano-calendário de 1997, cujo fato gerador ocorreu em 31/12/1997, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o imposto poderia ter sido lançado é 01/01/1999. Logo, o direito de constituir o crédito tributário só decai 5 anos após esta data, ou seja, em 31/12/2003. Tendo o lançamento sido efetuado em 07/04/2003 (fl. 165), com ciência do recorrente em 11/04/2003 (fl. 199), não está atingido pela decadência.

Relativamente ao *dies a quo* do prazo decadencial, consigna-se que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se, **sempre**, após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, I), exceto nas hipóteses de antecipação da data de início do prazo decadencial, estabelecida pelo parágrafo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13851.000631/2003-19

Acórdão nº : 102-47.018

único do art. 173 do CTN, e de declaração de nulidade do lançamento por vício formal (CTN, art. 173, II).

As disposições do § 4º do art. 150 do CTN, têm sido utilizadas para considerar que a data de início do prazo decadencial de 5 (cinco) anos do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento iniciar-se-ia, ao contrário do que dispõe o art. 173 do CTN, a contar da data da ocorrência do fato gerador do tributo.

Esse entendimento, entretanto, não encontra respaldo legal, tendo em vista que, como registrado anteriormente, o § 4º do art. 150 do CTN, abaixo transcrito, literalmente, não trata de decadência, mas tão-somente de constituição e extinção do crédito tributário pela modalidade de lançamento por homologação tácita:

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

.....
*“§ 4º **Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**”*

O prazo de 5 anos contado da data do fato gerador foi estabelecido pelo § 4º do art. 150 do CTN para delimitar o período de tempo em que a Administração Tributária deve constituir o crédito tributário, mediante homologação expressa da atividade apuratória do tributo informada pelo contribuinte, mesmo na hipótese de falta, total ou parcial, de pagamento.

Se nesse prazo o Fisco não homologar expressamente a referida atividade, esta se considerará tacitamente homologada e, automaticamente, efetuado o lançamento, ou seja, constituído o crédito tributário, bem como extinto este, integral ou parcialmente, na proporção do que houver sido pago antecipadamente, pois o que se homologa é a atividade, não o pagamento, conforme farta doutrina e jurisprudência.



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

Processo nº : 13851.000631/2003-19

Acórdão nº : 102-47.018

A homologação tácita é, portanto, um instrumento que poderia ser denominado de “**gatilho tributário**”, que dispara automaticamente pelo simples decurso do prazo ali estabelecido, sem necessidade de qualquer ação ou participação dos agentes da Administração Tributária, de modo a constituir o crédito tributário e permitir que a Fazenda Pública possa:

a) exercer o direito de cobrança, na via administrativa ou judicial, no prazo prescricional de 5 anos estabelecido pelo art. 174 do CTN, do crédito tributário assim constituído, quando não houver pagamento antecipado integral, ou a parcela remanescente, quando o pagamento tiver sido parcialmente antecipado; e

b) considerar definitivamente extinto, parcial ou integralmente, o crédito tributário, conforme inc. VII do art. 156 do CTN, quando houver pagamento antecipado, parcial ou total, do tributo devido.

Se não houvesse esse “**gatilho tributário**” e por inércia da Administração Tributária o crédito tributário não viesse a ser constituído dentro do prazo decadencial (CTN, art. 173), o contribuinte que houvesse efetuado o pagamento antecipado, parcial ou integral, do tributo, poderia, após o decurso do referido prazo decadencial, pleitear sua restituição, já que, inexistindo o crédito tributário regularmente constituído, o pagamento antecipado seria considerado indevido.

Corroborando o até agora exposto o fato de que, no Código Tributário, o lançamento por homologação tácita integra a Seção II – Modalidades de Lançamento, do Capítulo II – Constituição do Crédito Tributário, que tratam de lançamento, ou seja, de constituição do crédito tributário, e não de decadência.

A decadência, como modalidade de extinção do crédito tributário, está especificamente tratada no Capítulo IV – Extinção do Crédito Tributário; Seção IV – Demais modalidades de extinção (art. 173), e somente ocorre se tiver havido o respectivo pagamento antecipado.

A literalidade dos arts. 150 e 173 do CTN e a própria estrutura coerente do Código Tributário Nacional, ao tratar da constituição e da extinção do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13851.000631/2003-19

Acórdão nº : 102-47.018

crédito tributário em capítulos e seções distintas, não admitem interpretação de que o § 4º do art. 150 do CTN trataria de decadência, ou seja, de uma das formas de extinção do crédito tributário.

A decadência, como se constata, é regida apenas pelo art. 173 do CTN. Assim, por exemplo, no caso de fatos relativos ao imposto de renda da pessoa física - IRPF do exercício de 1998, ano-calendário de 1997, cujo fato gerador ocorreu em 31/12/1997, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o imposto poderia ter sido lançado é 01/01/1999 e o término do prazo decadencial de 5 anos ocorre em 31/12/2003.

Na hipótese do imposto cuja tributação seja exclusiva e o pagamento deva ser efetuado até o último dia útil do mês seguinte ao do fato gerador, como, por exemplo, no caso de ganho de capital, se uma operação à vista for realizada no mês de janeiro de 1997, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado é 01/01/1998 e o encerramento do prazo decadencial seria em 31/12/2002. Entretanto, se essa operação fosse realizada no mês de novembro ou dezembro de 1997, o prazo decadencial expiraria apenas em 31/12/2003.

Por pertinente, consigna-se ainda que, relativamente ao disposto no § 4º do art. 150 do CTN, a **única consequência** da comprovação do **dolo, fraude ou simulação** é a **não homologação tácita do lançamento. Só isso, nada mais.**

A abordagem desse assunto se faz necessária em virtude do dolo, da fraude e da simulação, citados no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, estarem sendo utilizados para tentar dar sustentabilidade ao entendimento de que, na ocorrência dessas qualificadoras, não se aplicaria o suposto prazo decadencial do retrocitado dispositivo legal, mas o estabelecido pelo art. 173 do referido Código.

Segundo esse entendimento, que não encontra suporte nas próprias disposições literais do § 4º do art. 150 do CTN, haveria uma **transferência** do *dies a quo* do suposto prazo decadencial para aquele expressamente estabelecido pelo art. 173 do CTN, apesar da decadência, como demonstrado anteriormente, ser sempre regida por este último dispositivo legal, mesmo nos lançamentos por



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13851.000631/2003-19

Acórdão nº : 102-47.018

homologação tácita em que não seja comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

As conseqüências da não-homologação tácita podem ser várias, mas nenhuma delas diz respeito à decadência.

Essa não-homologação tácita obriga, por exemplo, a exigência de ofício, no prazo decadencial (CTN, art. 173), do tributo sonegado mediante dolo, fraude ou simulação com a multa qualificada de 150%, estabelecida pelo inc. II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sem prejuízo da representação fiscal para fins penais.

Consigna-se que na hipótese de lançamento por homologação tácita, em que posteriormente se verifica a ocorrência de simples omissão ou inexatidão, ou seja, no qual não houve dolo fraude ou simulação, o inc. V e o parágrafo único do art. 149 do CTN, autorizam a sua revisão no prazo decadencial (CTN, art. 173), com a aplicação da multa de 75%, estabelecida pelo inc. I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, numa demonstração incontroversa que para fins da contagem do prazo decadencial com vistas à revisão do lançamento por homologação é irrelevante o fato de ser ou não comprovado o dolo, a fraude ou a simulação, bem como a menção desses ilícitos no art. 150 do CTN.

A homologação tácita confere segurança absoluta no que diz respeito à constituição do crédito tributário relativamente à atividade declarada, sem impedir, entretanto, que o Fisco efetue a **revisão** do lançamento, nas hipóteses de **omissão ou inexatidão** das informações prestadas, conforme autorizam o inc. V e o parágrafo único do art. 149 do CTN, independentemente da presença ou não do dolo, da fraude ou da simulação, corroborando o acima exposto de que a menção desses ilícitos no art. 150 do CTN não tem relevância para fins da decadência.

A revisão deve ser efetuada no interregno entre o término dos prazos estabelecidos no § 4º do art. 150 (5 anos contados da data do fato gerador) e no inc. I do art. 173 (5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), ambos do CTN, ou seja, enquanto



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13851.000631/2003-19
Acórdão nº : 102-47.018

não ocorrer a decadência, conforme expressamente estabelece o parágrafo único do art. 149 do CTN.

As disposições legais supracitadas demonstram de modo evidente e incontroverso que o § 4º art. 150 do CTN não dispõe sobre decadência, pois, se dispusesse, o que não se admite, a referida revisão, na hipótese de ausência de dolo, fraude ou simulação, não seria jurídica e faticamente possível, porque a decadência, que sempre é definitiva, já teria ocorrido simultaneamente com a homologação tácita do lançamento.

Se a revisão do lançamento por homologação tácita fosse vedada em decorrência do entendimento de que o art. 150 do CTN trataria de decadência, o inc. V do art. 149 do CTN seria dispositivo inútil. A lei, entretanto, não contém palavras ou expressões inúteis, donde se conclui que essa aparente incompatibilidade de normas decorre apenas da equivocada interpretação de que o § 4º art. 150 do CTN trataria de decadência.

O entendimento de que o § 4º do art. 150 do CTN trataria de decadência e de que, nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, haveria uma transferência do seu *dies a quo* para aquele estabelecido no art. 173 do CTN, institui, ao arrepio da lei, o que se poderia denominar de **decadência condicionada**, na qual, implicitamente, se admite que **a suposta decadência do art. 150 do CTN não seria definitiva**, pois o lançamento efetuado mediante homologação tácita poderia ser revisto, se comprovada a ocorrência dos referidos ilícitos.

No ordenamento jurídico nacional a decadência é sempre definitiva, sendo, inclusive, um dos motivos de extinção, com julgamento do mérito, de ações civis (CPC, art. 269, inc. IV). Assim, se admitido esse entendimento da decadência condicionada forçoso seria também reconhecer a possibilidade de extinção condicionada de uma ação civil, o que é um absurdo jurídico.

A admissão dessa decadência condicionada tem levado ao entendimento, na via administrativa, de que no julgamento de arguição de decadência, quando existir multa qualificada, deve-se preliminarmente verificar se essa multa exasperada vai ou não ser mantida. Se mantida, o lançamento não



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

Processo nº : 13851.000631/2003-19

Acórdão nº : 102-47.018

estaria atingido pela decadência. Se não mantida, estaria atingido pela decadência. Ou seja, a decadência estaria condicionada à manutenção ou não da multa qualificada, situação que não encontra respaldo no ordenamento jurídico nacional e nos princípios que regem o instituto da decadência.

Essa decadência condicionada gera uma subespécie, que poderia se denominar de **meia decadência**, na qual se considera que uma parte de um lançamento de um mesmo exercício estaria atingida pela decadência e a outra não, a exemplo do que ocorreu nos presentes autos.

É o caso, por exemplo, de um lançamento de IRPF, efetuado no prazo decadencial (CTN, art. 173), mas após 5 anos do fato gerador, que resulte na glosa de deduções indevidas de instrução e de despesas médicas. Relativamente à despesa de instrução a autoridade fiscal entende que não houve evidente intuito de fraude e aplica a multa regulamentar de 75%. No tocante às despesas médicas considera inidôneos os recibos, reconhece o evidente intuito de fraude (Lei nº 9.430/96, art. 44, II) e aplica a multa qualificada de 150%.

Nessas circunstâncias, segundo o entendimento da decadência condicionada, uma parte do lançamento estaria atingida pela decadência e a outra não, por se considerar que, na parte em que foi comprovado o dolo, a fraude ou simulação, a decadência seria pelo art. 173 do CTN, e, na outra, pelo art. 150, o que, conforme exposto, é inadmissível.

Consigna-se, ainda, que a falta, parcial ou total, do pagamento antecipado do tributo não interfere na decadência.

A constituição e a extinção do crédito tributário são institutos distintos, não sendo a extinção que, no caso do lançamento por homologação tácita, decorre do pagamento antecipado, pré-requisito da constituição. A extinção do crédito tributário, entretanto, exige como pré-requisito a constituição e a quitação do tributo, pois não se pode extinguir crédito que não existe no mundo jurídico e aquele que, existindo, ainda não tenha sido pago.



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

Processo nº : 13851.000631/2003-19
Acórdão nº : 102-47.018

A extinção definitiva do crédito tributário pode ocorrer, tanto pelo pagamento antecipado (CTN, art. 156, inc. VII), como pelo pagamento após o lançamento (CTN, art. 156, inc. I), ainda que por homologação tácita.

A natureza jurídica do lançamento por homologação tácita não se altera em face da existência ou não do pagamento antecipado, pois o que se homologa é a atividade, conforme farta jurisprudência, inclusive do Conselho de Contribuintes, de cujas ementas se transcrevem as partes abaixo:

“(...) 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.” (Ac 108-06992 e 108-06907).

“(...) A ausência de recolhimento da prestação devida não altera a natureza do lançamento, já que o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo.” (Ac 101-92642).

“(...) A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. (...) (Ac 108-05125).

Existem, contudo, decisões, inclusive judiciais, admitindo que se houver pagamento antecipado, o “*dies a quo*” da decadência seria o da data da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º), e que, se inexistir, seria o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, inc I), possivelmente decorrentes do entendimento de que o pagamento seria requisito da homologação tácita e que, em não havendo, não haveria o lançamento por essa modalidade, não se aplicando então a suposta decadência do art. 150 do CTN.

O entendimento de que o que se homologa é o pagamento, apesar de o art. 150 do CTN dispor expressamente que o que se homologa é a atividade exercida pelo contribuinte, decorre, como esclarece Hugo de Brito Machado, *in* Curso de Direito Tributário, 22ª edição, Malheiros Editores, 2003, pág. 157, do fato de que, quando a legislação tributária não obrigava o sujeito passivo a prestar previamente as informações, o Fisco só tomava conhecimento da atividade por ele desenvolvida, da existência da obrigação tributária e do respectivo imposto, por intermédio do pagamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13851.000631/2003-19

Acórdão nº : 102-47.018

A ausência, total ou parcial, de pagamento não interfere, portanto, na homologação tácita e não tem reflexo no *dies a quo* do prazo decadencial, que é sempre aquele estabelecido pelo art. 173 do CTN. Os conflitos aparentes de normas que emergem nessa matéria, decorrem apenas da interpretação equivocada de que o § 4º do art. 150 do CTN trataria de decadência.

A **entrega da declaração**, por si só, também não é fato que possa fazer com que essa data seja considerada como de início da contagem do prazo decadencial, ressalvada a hipótese de a lei estabelecer que, concomitantemente com esse ato, se efetua também a **notificação do lançamento** do respectivo imposto ou de **medida preparatória indispensável ao seu lançamento**, atos esses que se enquadrariam nas disposições do parágrafo único do art. 173 do CTN.

É o que ocorria na legislação anterior, que estabelecia que a notificação do lançamento era efetuada no ato da entrega da declaração de rendimentos, através do Recibo de Entrega de Declaração e Notificação de Lançamento, conforme se constata da transcrição abaixo da notificação que integrava esse recibo:

"NOTIFICAÇÃO

O declarante acima identificado fica notificado, de acordo com os artigos 629 e 758-I do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, a pagar o saldo do imposto, expresso em OTN, na forma do artigo 10 da Lei nº 7450/85, com a redação dada pelo artigo 2º do Decreto-Lei nº 2396/87, constante deste documento, no prazo estabelecido, em quota única ou em até 8 quotas. Não sendo paga a quota única até a data de seu vencimento ou vencida uma quota e não paga até o vencimento da seguinte, poderá ser considerada vencida a dívida global, correndo o prazo de 30 dias para a cobrança amigável, nos termos do artigo 695 do citado Regulamento. Não obstante, se antes de encaminhado o débito para a cobrança executiva, o contribuinte efetivar o pagamento das quotas vencidas com os acréscimos legais, o parcelamento fica automaticamente restabelecido."

Nesse caso, juntamente com a entrega da declaração de rendimentos também ocorria, por uma ficção jurídica, a notificação do lançamento do imposto, então denominada de **auto-notificação**, que se enquadrava nas disposições do parágrafo único do art. 173 do CTN, **antecipando** o *dies a quo* do prazo decadencial do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o



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

Processo nº : 13851.000631/2003-19

Acórdão nº : 102-47.018

lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173) para a data dessa notificação, que ocorria simultaneamente com a entrega da declaração de rendimentos.

Entretanto, com o advento da Lei nº 7.713, de 1988, e alterações posteriores, quando da entrega da Declaração de Ajuste Anual tem-se somente o Recibo de Entrega, não havendo mais a Notificação de Lançamento. Isso, contudo, passou despercebido, fazendo com que muitos continuassem, sem amparo legal, entendendo que o dia de início do prazo decadencial seria o da entrega da declaração de rendimentos.

Também não encontra respaldo legal o entendimento de que o “*dies a quo*” do prazo decadencial, quer seja daquele que seria supostamente tratado pelo art. 150 do CTN ou do expressamente estabelecido pelo art. 173, poderia ser interpretado como sendo o primeiro dia do **mês seguinte**.

Especificamente no caso do imposto de renda da pessoa física - IRPF, esse entendimento decorre do fato de a Lei nº 7.713, de 22/12/1988, ter estabelecido que a tributação do IRPF seria efetuada mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital fossem percebidos.

Esse entendimento, entretanto, não pode prosperar, porque, no CTN, a palavra “exercício” refere-se à exercício fiscal, que corresponde ao ano civil, que na linguagem tributária equivale a ano-calendário, bem assim porque a Lei nº 7.713/88, por ser lei ordinária, não pode alterar as disposições do art. 173 do CTN, que, de acordo com a Constituição Federal de 1988, tem *status* de lei complementar, tratando, inclusive, de normas gerais de Direito Tributário, aplicáveis às três esferas de Poder.

Assim, mesmo que a tributação do imposto de renda da pessoa física fosse exclusivamente mensal, a data de início do prazo decadencial permaneceria sendo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme estabelecido pelo art. 173 do CTN.

Ressalta-se ainda, por pertinente, que, com a edição da Lei nº 8.134, de 27/12/1990, a tributação do IRPF retornou à sistemática anterior, ou seja,



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

Processo nº : 13851.000631/2003-19

Acórdão nº : 102-47.018


de se apurar o imposto a pagar ou a restituir por ocasião da declaração de ajuste anual, e considerar o imposto pago ou recolhido mensalmente como mera antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual.

Em face do exposto e, em especial, da hierarquia das leis, verifica-se que, mesmo na hipótese de tributação mensal e exclusiva, como é o caso, por exemplo, da apuração do ganho de capital na alienação de bens e direitos e dos ganhos líquidos no mercado de renda variável, o início do prazo decadencial, independentemente de o contribuinte pagar ou não tempestivamente o respectivo imposto, é o estabelecido pelo art. 173 do CTN.

Nas hipóteses supra de tributação mensal e exclusiva, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado coincide com o primeiro dia do ano-calendário seguinte ao das operações, exceto no que diz respeito às operações realizadas nos últimos meses do ano, quando o prazo para recolhimento do tributo ultrapassar ou coincidir com o dia 31 de dezembro.

Nessas situações o Fisco não poderia efetuar o lançamento para exigir o tributo antes do término dos referidos prazos, fazendo com o exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ser efetuado não coincida com o ano-calendário seguinte ao das operações, dilatando em um ano o prazo decadencial relativamente às demais operações do gênero do mesmo ano-calendário.

Por último, verifica-se que na hipótese da falta de declaração da atividade apuratória, nada há a homologar, inexistindo, portanto, lançamento por homologação, como se depreende da própria palavra "homologar" que, segundo o dicionário "Novo Aurélio", significa confirmar ou aprovar, o que implica a necessidade de prévia existência e conhecimento daquilo que se vai homologar.

A falta de declaração também não interfere na data de início do prazo decadencial, que é contado sempre do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173), pois, para fins da decadência, é irrelevante se houve ou não declaração. 



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

Processo nº : 13851.000631/2003-19

Acórdão nº : 102-47.018

Finalizando, conclui-se que, o “*dies a quo*” do prazo decadencial, ressalvadas as exceções do art. 173 do CTN, será sempre o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, inc. I), bem assim que não tem amparo legal os entendimentos de que o marco inicial da decadência poderia ser contado a partir do primeiro dia:

a) do mês seguinte ao da percepção dos rendimentos (fato gerador), inclusive nas hipóteses em que a respectiva tributação seja mensal e exclusiva;

b) do ano subsequente àquele em que os rendimentos forem percebidos, quando o fato gerador ocorre em 31 de dezembro do ano-calendário; e

c) seguinte à data de encerramento do prazo para entrega tempestiva da Declaração de Ajuste Anual, por não se constituir esse ato notificação e nem medida preparatória indispensável ao lançamento.

Em face do exposto, rejeito a preliminar de decadência, em virtude de o lançamento do IRPF do exercício de 1998, ano-calendário de 1997, efetuado em 07/04/2003 (ciência em 11/04/2003), não estar atingido pela decadência, que somente ocorreria em 31/12/2003.

Rejeito também a argüição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa em virtude de ter sido indeferido o pedido de diligência, tendo em vista que a juntada das declarações de rendimentos dos profissionais que assinaram os recibos de despesas médicas não contribui para o deslinde da questão, tendo em vista que não individualizam os pagamentos eventualmente recebidos.

No tocante à glosa das deduções de despesas médicas que teriam sido pagas aos profissionais Flávio Madureira Padula, Osmar Genovez Júnior e Ivan Meirelles de Castro, nos valores de R\$ 6.000,00, R\$ 5.200,00 e R\$ 5.000,00, respectivamente, verifica-se nos autos que não merece reparos o lançamento e a decisão de primeira instância.

Como relatado pela autoridade lançadora, o recorrente tinha plano de saúde firmado com a Uniodonto e com a Unimed de São Carlos que cobriam



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

Processo nº : 13851.000631/2003-19


Acórdão nº : 102-47.018

despesas médicas, odontológicas e de fisioterapia suas e de seus dependentes, mas, mesmo assim, teria optado por efetuar as referidas despesas, sem se utilizar do referido plano, inclusive para reembolso dos pagamentos que teria efetuado, o que não é admissível.

Os 10 recibos mensais de R\$ 500,00 (janeiro a outubro de 1997) e o de R\$ 200,00 (novembro de 1997) emitidos pelo Sr. Osmar Genovez Junior (fls. 18/23) não contém o endereço, o CPF/RG e o nome do emitente, bem como não indicam a quem os serviços teriam sido prestados. A declaração do referido profissional (fl. 33) de que teria prestado os serviços ao recorrente e que os valores informados foram incluídos na declaração de rendimentos, não é suficiente para afastar os indícios de inidoneidade desses recibos, até porque na declaração de rendimentos do emitente não é discriminado de quem foram recebidos os valores declarados.

O contribuinte, como registrado acima, é participante de plano odontológico que previa cobertura odontológica para si e para seus dependentes (com diversos serviços a custo zero, e outros com previsão de reembolso). Além disso, O Sr. Osmar Genovez Junior era Vice-Presidente da Uniodonto, e, assim, prestava serviços por meio do referido plano de saúde. Não é lógico, portanto, optar por gastar dinheiro com pagamentos por serviços do mencionado profissional que poderiam ter sido prestados por intermédio do plano de saúde ou sem pedir o respectivo reembolso.

Diante desses fatos, bem como por repetirem-se deduções semelhantes nos diversos anos-calendários fiscalizados, o contribuinte foi intimado (fl. 05) a apresentar laudo contendo informação sobre a pessoa que foi submetida a tratamento, descrição do tratamento com detalhamento dos procedimentos realizados (Código CID) e discriminação dos pagamentos por procedimento realizado e, no caso de tratamento odontológico, apresentar o odontograma.

O contribuinte, apesar do largo espaço de tempo disponibilizado, informou apenas que efetuou os pagamentos em espécie, não apresentando os demais documentos e informações requisitadas. 



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

Processo nº : 13851.000631/2003-19

Acórdão nº : 102-47.018

Some-se a tudo isso o fato de que o contribuinte, conforme registrou a fiscalização, percebeu a imensa maioria de seus rendimentos tributáveis (97,77%) de pessoas jurídicas, que normalmente pagam mediante crédito em conta corrente bancária, sendo somente R\$ 3.440,00 recebido de pessoas físicas, valor esse que, admitindo que tivesse recebido em espécie, seria insuficiente para o pagamento de qualquer um dos profissionais que lhe teriam prestados serviços.

Assim, ainda que tivesse pagado as referidas despesas em dinheiro, teria que retirá-lo de suas contas correntes bancárias. Por essa razão é que a fiscalização intimou-o a apresentar cópia dos cheques ou dos extratos bancários que comprovassem a origem dos recursos utilizados nos referidos pagamentos. Tais documentos não foram apresentados.

Está correta, portanto, a conclusão da autoridade fiscal de que o conjunto probatório constante dos autos demonstram que efetivamente não foram prestados os serviços nem os respectivos pagamentos, circunstância que obriga a aplicação da multa qualificada de 150%, tendo em vista que os fatos demonstram o evidente intuito de fraude de que trata o inc. II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

A conclusão supra, pelos mesmos fundamentos, aplica-se também aos recibos emitidos pelos profissionais Ivan Meirelles de Castro e Flávio Madureira Padula.

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, REJEITO a preliminar de decadência e de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, INDEFIRO o pedido de diligência e, no mérito, NEGOU PROVIMENTO ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 11 de agosto de 2005.


JOSÉ OLESKOVICZ